



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1434

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere aferente .

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA de plata si majorari de intarziere, din urmatoarele motive:

1. TVA respinsa la deducere de catre organele de inspectie fiscala,este aferenta „ garantiei ” reprezentand 5% din pretul de achizitie a apartamentelor, boxelor si locurilor de parcare situate in Complexul rezidential E achizitionate de societate conform Contractelor de vânzare cumparare semnate in forma autentica cu furnizorul S.C. B.

Contestatoarea sustine ca, garantia de 5% a fost achitata in numele societatii de catre unul din asociatii sai, la data semnarii unui Contract de Rezervare cu vanzatorul imobilelor. Ulterior, oricare alte sume achitate de catre societate in avans catre vânzatorul imobilelor au fost efectuate in baza Antecontractului de vânzare -cumparare.

In Contractul de cesiune a Contractului de Rezervare si actul aditional se specifica faptul ca :

-suma, achitata de asociatul J se considera o plata valabila efectuata de către SC X;

-TVA aferenta « garantiei de 5% », se va achita direct de catre Societate in contul vânzatorului imobilelor, inainte de perfectarea contractului de vanzare-cumparare in forma autentica.

In contestatie se mentioneaza ca anterior perfectarii actelor de cumparare pe numele subscrisei si a platii restului de pret, contestatoarea a solicitat furnizorului S.C. B stornarea facturii emise pe numele J si emiterea unei facturi purtând valoarea « garantiei de 5%» (inclusiv TVA) pe numele SC X.

Urmare a platii integrale a pretului de achizitie imobile-constructii de catre S.C. X in anul 2008, furnizorul S.C.B a pus la dispozitia subscrisei numai facturile finale, in care a fost cuprinsa si valoarea «garantiei de 5%» si anume:

-factura ce include si stornarea avansurilor (pentru 90% din pretul de achizitie al apartamentelor, achitat in regim de taxare inversa, având in vedere momentul platii ratelor de pret);

-factura ce include si stornarea garantiei de 5% si a platii finale de 5%,

Având in vedere ca reprezentantii furnizorului S.C. B nu au transmis nicio alta factura purtând valoarea «garanției de 5%» (inclusiv TVA) pe numele S.C. J contestatoarea in cursul controlului fiscal a solicitat furnizorului S.C. B sa corecteze eroarea si sa emita facturi de «garantie de 5%» pe numele subscrisei.

In contestatie se precizeaza ca, la data de 20.04.2010, furnizorul S.C. B. a procedat la stornarea facturii emisa pe numele J si emiterea unei facturi purtând valoarea «garanției de 5%», pe numele S.C. X.

Contestatoarea considera ca in conditiile in care a prezentat documentele corectate, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a acorda dreptul de deducere a TVA, conform prevederilor pct.81<sup>1</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, sustine ca si in situatia in care furnizorul ar fi transmis in mod corect si la momentul potrivit factura de storno pe numele J si factura purtând valoarea «garanției de 5%» pe numele SC X, aceste facturi ar fi fost stornate la randul lor prin emiterea facturilor finale, care se afla inregistrate in evidentele contabile ale societatii.

Considera ca respingerea la deductibilitate a TVA sunt netemeinice deoarece contravin principiului prelevantei substantei asupra formei si principiului proportionalitatii, principii care reprezinta constante ale hotararilor Curtii Europene de Justitie în materie de TVA.

De altfel, prin practica sa, Curtea s-a pronuntat in sensul ca: "în contextul articolului 18 alineatul (1) litera (a) si articolul 22 alineatul (3) din a sasea Directiva (77/388) privind armonizarea legislatiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, se acorda dreptul unei persoane înregistrate in scop TVA de a deduce din taxa pe valoarea adaugata chiar si in cazul in care acesta nu prezinta o factura in original, dar, detine orice alt document care serveste ca o dovada a efectuării operatiunii, în vederea stabilirii dreptului de deducere a taxei aferente intrarilor. Aceeasi masura se va aplica si în cazul în care persoana impozabila nu mai detine originalul, astfel ca se vor admite alte dovezi din care reiese ca tranzactia pentru care se solicita deducerea a avut loc de fapt. » (Hotărârea Curtii (Camera a cincea) din 5 decembrie 1996. - cauza Reisdorf vs John Finanzamt Koln-Vest. - privind Interpretarea articolului 18 alineatul (1) litera (a) din A sasea directivă 77/388/CEE a Consiliului - cu privire la deducerea taxei aferente intrarilor platite si obligatia persoanei impozabile de a detine o factură. - Cauza C-85/95.)

2. In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea nu a ajustat TVA aferenta bunurilor de capital, contestatoarea sustine:

a)-Pentru apartamentele puse la dispozitie celor doi asociati si administratori pe perioada sederii acestora in tara in vederea administrarii societatii, s- au incheiat cu acestia contracte de comodat. Ratiunea incheierii acestor contracte a fost aceea de a eficientiza cheltuielile societatii si de a minimiza costurile cu cazarea administratorilor, in perioada deplasarilor in tara pentru administrarea activitatii societatii insa sustine ca

destinatia acestor apartamente nu a fost niciun moment schimbata, acestea aflandu-se permanent la vanzare/inchiriere pe piata imobiliara.

Contestatoarea sustine ca apartamentele nu au fost folosite de administratorii societatii ca locuinta , au fost utilizate sporadic, acestia nelocuind efectiv in apartamente, singuri sau impreuna cu familiile lor, pe toata durata derulării contractelor de comodat.

Dorinta administratorilor societatii de a minimiza costurile cu cazarea administratorilor pe perioada deplasarilor in tara nu poate fi interpretata ca o decizie a asociatilor-administratori de a schimba destinatia acestor bunuri si de a le scoate de pe piata. Prin punerea la dispozitia administratorilor in mod gratuit a apartamentelor, acestea nu au fost indisponibilizate sau scoase din circuitul economic.

In acest sens contestatoarea sustine ca apartamentul A 81 din Complexul E a fost dat spre inchiriere catre PFA A, conform Contractului de inchiriere, desi la data respectiva apartamentul facea obiectul contractului de comodat incheiat de societate cu unul din administratorii sai. In baza art 2.1 din Contractul de comodat antementionat, acest contract a incetat de drept la data la care apartamentul a fost inchiriat de PFA A.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pentru inchirierea/ vânzarea tuturor apartamentelor aparținând societatii a fost incheiat Contractul de servicii imobiliare si actele aditionale subsecvente cu S.C. N.

Contestatoarea sustine ca anterior finalizarii inspectiei fiscale, apartamentul nr. 25 din Complexul D a fost inchiriat iar la momentul depunerii contestatie, toate cele 5 apartamente sunt inchiriate.

Considera ca echipa de inspectie fiscala a aplicat in mod eronat art. 149 alin. (1) lit. a, alin. (2), alin. (4) lit. a si alin. (5) lit. a din Codul Fiscal , procedând la ajustarea TVA dedusa la momentul achizitiei si solicita anularea dispozitiilor cuprinse in cele doua acte administrative fiscale in legatura cu ajustarea TVA aplicata societarii pentru cele trei apartamente si acordarea dreptului de deducere a TVA.

-Pentru apartamentele utilizate pentru depozitarea documentelor societatii, pe perioada determinata, respectiv apartamentul nr.25, apartamentul J87, contestatoarea sustine ca aceste apartamente nu au fost scoase niciodată din circuitul economic, fiind oferite spre vânzare sau inchiriere pe toata perioada incepand cu achizitia lor.

Sustine ca este normal sa existe un decalaj intre achizitia bunurilor si valorifierea/ exploatarea acestora iar potrivit art. 17 al Directivei a sasea (echivalentul art. 145 Cod Fiscal), persoana impozabila isi poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

Considera ca prin folosirea unor apartamente in scopuri administrative nu sunt afectate conditiile necesare nasterii dreptului de deducere, consacrate in art. 145 din Cod Fiscal. Orice persoana care achizitioneaza un bun are dreptul la deducerea TVA din momentul achizitiei, in conditiile in care intentioneaza sa utilizeze acel bun pentru realizarea de operatiuni economice taxabile iar intentia implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poată fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Sustine faptul ca, utilizarea celor doua apartamente pe perioade determinate in scopuri administrative nu poate afecta dreptul legal de deducere si ajustarea acestuia, intrucat administratorii societatii nu au urmarit decât eficientizarea cheltuielilor, prin eliminarea unor costuri de depozitare a documentelor .

Astfel, contestatoarea solicita anularea dispozitiilor cuprinse in cele doua acte administrative fiscale in legătura cu ajustarea TVA aplicata societatii pentru cele doua apartamente si aplicarea corecta a prevederilor legale in vigoare.

b)- In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta mobilierul din apartamentele A81 si A91, contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat in mod eronat prevederi art. 149 din Codul Fiscal, in conditiile in care a achizitionat apartamentele deja mobilate.

Considera ca organul fiscal putea sa aplice cel mult regulile care privesc livrarea către sine si sa calculeze TVA colectata aferent prestatiilor cu titlu gratuit efectuate catre asociati.

Astfel, solicita anularea dispozitiilor cuprinse in cele doua acte administrative fiscale in legatura cu ajustarea TVA pentru mobilierul instalat in cele doua apartamente si aplicarea corecta a prevederilor legale in vigoare.

Fata de cele prezentate contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile si documentele prezentate de societate in intregul lor si au invocat prevederi legale care nu sunt motivate in fapt sau nu-si gasesc aplicatiunea in speta , astfel ca solicita acordarea dreptului de deducere a TVA si anularea in parte a Deciziei de impunere.

3. In ceea ce privesc majorarile de intarziere aferenta TVA de plata, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si pentru acest capat de cerere potrivit principiului de drept” Accesoriun sequitur principale”.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata si majorari de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA,contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1. Referitor la TVA, in raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca urmare a analizarii documentelor financiar contabile a societatii s-a constatat ca factura fiscala a fost emisa catre P.F. J din Marea Britanie cu mentiunea : “ *garantie conform Contract de rezervare fara TVA* “

In luna iulie 2008 societatea a inregistrat la pozitia 3 din jurnalul de cumparari TVA, exercitandu-si dreptul de deducere pentru aceasta suma.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala prin Notificarea inregistrata la societate, au solicitat societatii prezentarea documentului in baza caruia SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in luna iulie 2008.

In raspunsul la notificare , referitor la acest aspect societatea a prezentat urmatoarele documente :

- factura fiscala emisa de SC B catre SC X ,cu mentiunea : ” *Stornare factura din.2006 conform contract de cesiune* ”

- factura fiscala emisa de SC B catre SC X, cu mentiunea : „ *garantie conform contract de cesiune* „

- ordinul de plata din 2008 privind plata de catre SC X a TVA aferenta « *garantiei rezervare*» de 5% din pretul de achizitie al apartamentelor

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA a fost 15.11.2006 – 31.12.2009 , iar facturile pe care petenta le-a prezentat sunt emise in luna **aprilie 2010**.

In timpul controlului referitor la deductibilitatea TVA societatea a prezentat si urmatoarele documente:

-factura emisa de SC B catre societatea din Marea Britanie.

-contractul de rezervare incheiat intre SC B si societatea din Marea Britanie  
-antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC B in calitate de promitenta vanzatoare si SC X in calitate de promitenta cumparatoare , in data de 29.11.2006

-Contractul de cesiune incheiat intre societatea britanica in calitate de cedent si SC X in calitate de cesionar, in data de 14.08.2008, potrivit caruia " Cedentul ii va transfera Cesionarului toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de Rezervare" iar "Pretul contractului de cesiune este de ... euro, reprezentand garantia pentru contractul de rezervare platit anterior de catre cedent proprietarului apartamentelor, SC B.

-Actul aditional la Contractul de cesiune din care rezulta:

"Pentru preluarea rezervarii apartamentelor situate in complexul rezidential E, Cesionarul va achita urmatoarele sume:

-.... lei, echivalentul a ... euro, catre P.F.J.

-...lei reprezentand TVA aferenta avansului de pret achitat cu titlu de garantie conform contractului de rezervare REZ ER/AC 2006, va fi achitata astazi 15.07.2008 de Cesionar catre SC B, in calitate de vanzatoare".

Analizand documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in mod eronat si-a exercitat dreptul de deducere in baza unei facturi emisa catre alt beneficiar si a unui document de plata a TVA aferenta acesteia in conditiile in care nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) si art.155 alin.(5) din Codul fiscal, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile fara documente justificative.

2. In ceea ce priveste TVA in valoare de ... lei, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

SC X detine in patrimoniu 5 imobile utilizate in alte scopuri decat activitatile economice ale societatii, dupa cum rezulta din raspunsul formulat de societate la Notificarea emisa de organele de inspectie fiscala, si anume:

-Apartamentul A81 din Complexul Rezidential E este utilizat in scopuri administrative conform Contractului de comodat si a Actului aditional fiind locuit de catre asociatul societatii dl. J, pe parcursul sederii sale in tara, in vederea administrarii societatii.

Din data de 01.05.2009 si pana la data de 12.06.2009 apartamentul a fost inchiriat PFA A conform Contractului de inchiriere .

Urmare a incetarii raporturilor contractuale cu PFA A, incepand cu data de 13.06.2009 si pana in prezent, conform Actului aditional din 13.06.2009 la contractul de comodat din data de 01.08.2008, apartamentul este folosit in scopuri administrative de catre asociatul societatii dl.J.

-Apartamentul A91 din Complexul rezidential E, este utilizat de SC X in scopuri administrative, conform Contractului de comodat, fiind locuit de catre asociatul si administratorul dl L pe parcursul sederii in tara, in vederea asigurarii administrarii afacerilor societatii.

-Apartamentul H41 din Complexul rezidential Q, a fost utilizat de SC X in scopuri administrative, conform Contractului de comodat din 18.10.2007 si pana la data de 31.07.2008, fiind locuit de catre administratorul dl L.

Din data de 01.08.2008 si pana in prezent apartamentul a fost liber spre inchiriere/vanzare, in acest moment purtandse negocieri pentru inchirierea spatiului.

-Apartamentul 25 din Complexul Rezidential D este folosit conform Hotararii AGA a SC X din data de 30.06.2009, in scopuri administrative, ca spatiu pentru depozitarea documentatiei societatii.

-Apartamentul J87 din Complexul Rezidential Q a fost folosit conform Hotararii AGA a SC X din data de 01.03.2008 in scopuri administrative, ca spatii pentru depozitarea documentatiei apartinand societatii, in perioada 17.10.2007-31.07.2008, in care la sediul firmei se realizau lucrari de amenajare.

Din data de 01.08.2008 si pana in prezent apartamentul a fost liber spre inchiriere/vanzare, purtandu-se negocieri pentru inchirierea acestuia.

In raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca apartamentele in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii, avand la baza documente justificative precum si documente care justifica utilizarea in alte scopuri decat economice, astfel ca s-a procedat la ajustarea TVA deductibila si anume:

Apartamentul A81 si locul de parcare nr.2

-Apartamentul A81 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de 16.07.2008 la valoarea de ...lei, valoare majorata in luna august 2008 la ... lei prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.B.

-locul de parcare nr.2 a fost inregistrat in evidentele contabile la 16.07.2008 la valoarea de ... lei

Apartamentul A81 si locul de parcare nr.2 au fost achizitionate de la SC B conform facturilor si Contractul de vanzare cumparare.

In conditiile in care s-a constatat ca apartamentul si locul de parcare sunt utilizate de catre administratorul societatii dl J conform contractului de comodat incheiat in data de 01.08.2008 intre contestatoarea si persoana fizica, in alte scopuri decat economice, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila din luna august 2008, in conformitate cu prevederile art.149 din Codul fiscal stabilind suplimentar TVA in valoare de.... lei.

Apartamentul A91 si locul de parcare nr.8

-Apartamentul A91 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de 16.07.2008 la valoarea de.... lei, valoare majorata in luna august 2008 la.... lei prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.B

-locul de parcare nr.8 a fost inregistrat in evidentele contabile la 16.07.2008 la valoarea de ... lei

Apartamentul A91 si locul de parcare nr.8 au fost achizitionate de la SC conform facturilor si Contractul de vanzare cumparare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca apartamentul si locul de parcare sunt utilizate de dl.L , asociat al societatii, conform contractului de comodat incheiat in data de 01.08.2008 intre SC X si d-l L, in scop personal.

Astfel, au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta acestui imobil incepand cu luna august 2008 stabilind suplimentar TVA in valoare de .... lei , conform prevederilor art.149 din Codul fiscal.

Apartamentul H41 si locul de parcare nr.76

-Apartamentul H41 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de 15.10.2007 la valoarea de...., valoare majorata in luna octombrie 2007 la... lei prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.D.

-locul de parcare nr. 76 a fost inregistrat in evidentele contabile la 15.10.2007 la valoarea de ... lei

Apartamentul H 41 si locul de parcare nr.P 76 au fost achizitionate de la SC C conform facturilor si Contractul de vanzare -cumparare.

Din documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca apartamentul si locul de parcare sunt utilizate de dl.L, asociat al societatii,

in scopuri personale, conform contractului de comodat incheiat in data de 18.10.2007 intre SCX in calitate de comodant si d-l L cetatean britanic in calitate de comodatari.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta acestui imobil incepand cu luna octombrie 2007 stabilind suplimentar TVA in valoare de ... lei , conform prevederilor art.149 din Codul fiscal.

#### Apartamentul nr.25

-Apartamentul nr.25 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de 27.11.2008 la valoarea de ...lei, valoare majorata la suma de ... lei prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.F.

Apartamentul nr.25 a fost achizitionate de la SC R conform facturii si Contractul de vanzare cumparare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca apartamentul este utilizat pentru depozitarea documentatiei societatii, documentatie care cuprinde in total 700 pagini, conform Hotararii AGA din 30.06.2009.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul nu este folosit in scopuri economice si au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta acestui imobil incepand cu luna iulie 2009 stabilind suplimentar TVA in valoare de ... lei conform prevederilor art.149 din Codul fiscal.

#### Apartamentul J87 inclusiv locul de parcare nr.P 187

-Apartamentul nr.J87 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de 01.04.2008 la valoarea de ... lei.

-Valoarea contabila a locului de parcare nr.P187 la 01.04.2008 este de... lei

Apartamentul J87 si locul de parcare nr.P 187 au fost achizitionate de la SC C conform facturii si Contractul de vanzare cumparare .

Conform sustinerilor contestatoarei si Hotararea AGA din 01.03.2008, apartamentul este utilizat in scopuri administrative ( de depozitare) fara sa se deruleze si activitati comerciale in acest spatiu.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta acestui imobil incepand cu luna aprilie 2008, stabilind suplimentar TVA, conform prevederilor art.149 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste TVA aferenta mobilierului din apartamentele A 81si A91, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Societatea a pus la dispozitia dl. J si dl. L, in baza contractelor de comodat din data de 01.08.2008, apartamentele A81 si A91, mobilate.

Din documentele prezentate in timpul controlului s-a constatat ca societatea a achizitionat de la SC B mobilier de bucatarie, intrare si dormitor pentru cele 12 imobile in baza facturii si al Actului aditional la antecontractul de vanzare cumparare din 2006.

Organele fiscala au solicitat explicatii privind mobilierul achizitionat iar reprezentantul societatii, in raspunsul la notificare, mentioneaza faptul ca "Mobilierul din anexele mentionate a fost instalat in apartamentele A81 si A91 urmand a fi folosit de catre comodatari, locatari".

Intrucat mobilierul face parte din activele corporale ale societatii si este destinat utilizarii persoanelor fizice in mod gratuit, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA dedusa, stabilind suplimentar TVA in valoare... lei/apartament mobilat,rezultand TVA totala de ajustat in luna august 2008, in valoare de ...lei, conform prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent TVA de plata organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

1.In ceea ce priveste TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in jurnalul de cumparari din luna iulie 2008 fara a avea la baza documente justificative.**

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in luna iulie 2008, SC X a inregistrat in jurnalul de cumparari (pozitia 3) si decontul de TVA, suma reprezentand TVA fara a avea la baza documente justificative.

Organele de inspectie fiscala, prin Notificarea inregistrata la societate, au solicitat societatii prezentarea documentului in baza caruia SC X si-a exercitat dreptul de deducere asupra TVA in luna iulie 2008.

In raspunsul la notificare , referitor la acest aspect societatea a prezentat urmatoarele documente :

- factura din **20.04.2010** emisa de SC B catre societatea britanica ,cu mentiunea : " *Stornare factura din 2006 conform contract de cesiune*

- factura **20.04.2010** emisa de SC B catre SC X, cu mentiunea : „ *garantie conform contract de cesiune*"

- ordinul de plata din 2008 privind plata de catre SC X a TVA aferenta « *garantie rezervare*» de 5% din pretul de achizitie al apartamentelor

In timpul controlului referitor la deductibilitatea TVA societatea a mai prezentat si urmatoarele documente:

- factura emisa de SC B catre societatea britanica, cu mentiunea : “ *garantie conform Contract de rezervare.*

- contractul de rezervare incheiat in 2006 SC B si societatea din Marea Britanie

- antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC B in calitate de promitenta vanzatoare si SC X in calitate de promitenta cumparatoare

- Contractul de cesiune incheiat intre societatea britanica, in calitate de cedent si SC X in calitate de cesionar, potrivit caruia “ *Cedentul ii va transfera Cesionarului toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de Rezervare*” iar “*Pretul contractului de cesiune reprezentand garantia pentru contractul de rezervare platit anterior de catre cedent proprietarului apartamentelor, SC B.*

- Actul aditional la Contractul de cesiune din care rezulta:

“*Pentru preluarea rezervarii apartamentelor situate in complexul rezidential Emerald, Cesionarul va achita urmatoarele sume:*

- ... lei, echivalentul a ... euro, catre PFJ

- ... lei reprezentand TVA aferenta avansului de pret achitat cu titlu de garantie conform contractului de rezervare, va fi achitata astazi 15.07.2008 de Cesionar catre SC B, in calitate de vanzatoare”.



Organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea in mod eronat si-a exercitat dreptul de deducere in baza unei facturi emisa catre alt beneficiar si a unui document de plata a TVA in luna iulie 2008 in conditiile in care facturile privind garantia de 5% pentru rezervarea apartamentelor au fost emise de SC B catre SC X in data de 20 aprilie 2010, ulterior perioadei supuse verificarii.

In contestatia formulata referitor la deductibilitatea TVA inregistrata in evidentele contabile in luna iulie 2008, contestatoarea sustine ca taxa, este aferenta „garantieii” reprezentand 5% din pretul de achizitie a celor 12 apartamente, boxe si locuri de parcare situate in Complexul rezidential E, achizitionate de societate conform Contractelor de vânzare -cumparare semnate in forma autentica cu furnizorul S.C. B. si a fost achitata furnizorului, in numele societatii, de catre unul din asociatii sai - J, la data semnarii unui Contract de Rezervare cu vanzatorul imobilelor.

Contestatoarea sustine ca in Contractul de cesiune a Contractului de Rezervare si actul aditional din data de 14.07.2008, incheiate intre societate britanica in calitate de cedent si SC X, se specifica faptul ca :

- suma de ... lei, achitata de asociatul J se considera o plata valabila efectuata de catre SC X;

- TVA aferenta «garantieii de 5%», se va achita direct de catre Societate in contul vânzatorului imobilelor, inainte de perfectarea contractului de vanzare-cumparare in forma autentica.

In contestatie se mentioneaza ca anterior perfectarii actelor de cumparare pe numele subscrisei si a platii restului de pret, contestatoarea a solicitat furnizorului S.C. B stornarea facturii emise pe numele societatii britanice si emiterea unei facturi purtând valoarea «garantieii de 5%» (inclusiv TVA) pe numele SC X.

Urmare a platii integrale a pretului de achizitie imobile-constructii de catre S.C. X in anul 2008, furnizorul S.C. B a pus la dispozitia subscrisei numai facturile finale, in care a fost cuprinsa si valoarea «garantieii de 5%» si anume:

- factura ce include si stornarea avansurilor (pentru 90% din pretul de achizitie al apartamentelor, achitat in regim de taxare inversa, având in vedere momentul platii ratelor de pret);

- factura ce include si stornarea garantieii de 5% si a platii finale de 5%,

Având in vedere ca reprezentantii furnizorului S.C. B nu au transmis nicio alta factura purtând valoarea «garanției de 5%» (inclusiv TVA) pe numele S.C. X contestatoarea in timpul controlului fiscal a solicitat furnizorului S.C. B sa corecteze eroarea si sa emita facturi de «garantie de 5%» pe numele subscrisei.

In contestatia se precizeaza ca, la data de 20.04.2010, furnizorul S.C. B a procedat stornarea facturii emisa pe numele societatii britanice si emiterea facturii reprezentand valoarea «garantieii de 5%» pe numele S.C. X.

Contestatoarea considera ca in conditiile in care a prezentat documentele corectate, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a acorda dreptul de deducere a TVA, conform prevederilor pct.81<sup>1</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art. 134<sup>2</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

- art.134

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin.*

*(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

*-art. 134<sup>2</sup>*

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

*-art.145*

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*-art.146*

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

*-art.155*

*(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*[...]*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale **cumpărătorului de bunuri** sau servicii, după caz;*

Conform pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Codul Fiscal:

*(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”

La pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.146, se precizeaza:

“(1)Justificarea deducerii taxei se face numai **pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. “

Potrivit prevederilor legale invocate, exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de detinerea in original a facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal si utilizarea bunurilor sau serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

De asemenea, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere la momentul exigibilitatii taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

La data de 28.11.2006, SC B a emis catre societatea din Marea Britanie, factura reprezentand “*garantie conform Contract de rezervare*.”

In data de 14.08.2008 a fost incheiat Contractul de cesiune intre societatea britanica, in calitate de cedent si SC X in calitate de cesionar, potrivit caruia “Cedentul ii va transfera Cesionarului toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de Rezervare” iar “Pretul contractului de cesiune este de ... euro, reprezentand garantia pentru contractul de rezervare platit anterior de catre cedent proprietarului apartamentelor, SC B.

In Actul aditional la Contractul de cesiune cu incheiere de legalizare a semnaturii traducatorului , se precizeaza:

“Pentru preluarea rezervarii apartamentelor situate in complexul rezidential E, Cesionarul va achita urmatoarele sume:

-... lei, echivalentul a ...euro, catre PF J

-... lei reprezentand TVA aferenta avansului de pret achitat cu titlu de garantie conform contractului de rezervare, va fi achitata astazi 15.07.2008 de Cesionar catre SC B, in calitate de vanzatoare”.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC X a achitat cu O.P.din 14.07.2008 catre SC C, TVA aferenta “garantie rezervare” de 5%din pretul de achitie al apartamentelor.

Se retine insa faptul ca SC B a emis catre SC X factura reprezentand “garantie conform Contract de cesiune , in **data de 20.04.2010**, ulterior perioadei supusa verificarii care a avut ca obiect perioada 15.11.2006-31.12.2009.

Se retine ca, TVA a fost inregistrata in evidentele contabile ale contestatoarei ca deductibila in baza ordinului de plata din data de 14.07.2008 care nu reprezinta document justificativ de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acesta reprezentand documentul privind plata unei sume catre furnizorul SC B.

Dupa cum am specificat si mai sus justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii, emisa pe denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, factura reprezentand garantie conform contract de cesiune din 2006 **a fost emisa catre SC X in data de 20.04.2010.**

In contestatie, societatea contestatoare sustine ca, anterior perfectarii actelor de cumparare si a platii restului de pret, a solicitat furnizorul SC B stornarea facturii emise pe numele societatii britanice si emiterea unei facturi pe numele SC X in anul 2008, furnizorul SC B a pus la dispozitia subscrisei numai facturile finale, in care a fost cuprinsa si valoarea « garantiei de 5%» si anume:

- factura ce include si stornarea avansurilor (pentru 90% din pretul de achizitie al apartamentelor, achitat in regim de taxare inversa, având in vedere momentul platii ratelor de pret);

- factura, ce include si stornarea garantiei de 5% si a platii finale de 5%,

In fapt, prin factura ( Pozitia 1) s-au stornat "avansuri 2006-2007 conform antecontract de vanzare-cumparare.

- Prin factura (pozitia 1) s-au stornat "avansuri 2008 conform antecontract de vanzare-cumparare si s-a inregistrat (pozitiile 2, 3, 4 din factura) contravaloare apartamente, terenuri si locuri de parcare in aceeasi valoare, totalul facturii fiind zero.

Facturile mai sus enumerate au fost emise de SC B catre **SC X** in conditiile in care factura reprezentand *garantie conform Contract de rezervare* **a fost emisa** de SC B catre **societatea britanica**.

Sustinerile din contestatie nu pot fi luate in considerare intrucat societatea contestatoare nu a depus toate diligentele cu privire la emiterea facturii reprezentand avans antecontract vanzare-cumparare de catre vanzatorul SC B iar petenta a inregistrat ca deductibila TVA in luna iulie 2008, in baza unui ordin de plata, deci fara sa detina un document justificativ care sa-i confere acest drept.

Dupa cum am mentionat si mai sus SC B a emis facturile invocate in sustinere, **in data de 20.04.2010**, astfel:

- factura din **20.04.2010** emisa de SC B catre societatea din Marea Britanie ,cu mentiunea : " *Stornare factura din data de 28.11.2006 conform contract de cesiune.*

- factura din **20.04.2010** emisa de SC B catre SC X, cu mentiunea : „ *garantie conform contract de cesiune,*

Facturile prezentate nu pot fi avute in vedere intrucat nu au fost emise in perioada supusa verificarii, care a avut ca obiect perioada 15.11.2006-31.12.2009.

Cu privire la evidenta operatiunilor impozabile in perioada supusa verificarii si depunerea decontului de TVA la art.156 si 156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

-art.156

"(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme."

-156<sup>2</sup>

"1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

-art.158

"(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare."

In Ordinul 702/2007 privind declararea livrarilor/prestarilor si achizitiilor efectuate pe teritoriul national de persoanele înregistrate în scopuri de TVA si pentru aprobarea modelului si continutului declaratiei informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cu privire la Declaratia informativa privind livrarile /prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei nr.394, se precizeaza:

*Declarația se completează și se depune semestrial de către:*

*- persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, și care sunt obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Codul fiscal, pentru*

operațiuni impozabile în România conform art. 126 alin. (1) și taxabile cu cota de 19% sau 9% . Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă pentru care, conform titlului VI al Codului fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri. **Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost emise în semestrul de raportare;**

- persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal, care realizează în România, de la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, achiziții de bunuri sau servicii taxabile cu cota de 19% sau 9% . **Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost primite în semestrul de raportare.** Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare sau în cazul operațiunilor pentru care se aplică taxarea inversă.

Declarația se depune la organul fiscal competent până în data de 25 inclusiv a lunii următoare încheierii semestrului de raportare și numai dacă în semestrul de raportare au fost realizate operațiuni de natura celor care fac obiectul obligației de declarare.

În cazul în care, **după depunerea declarației, persoana impozabilă constată existența unor omisiuni în datele declarate sau în cazul în care una sau mai multe facturi sunt emise în cursul unui semestru, dar sunt primite de beneficiarul tranzacției după data depunerii declarației, persoana impozabilă trebuie să depună o nouă declarație corect completată, care înlocuiește declarația informativă depusă inițial.**

Potrivit acestor prevederi legale persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată au obligația să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată precum și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală decontul de taxa pe valoarea adăugată și semestrial Declarația informativă privind livrarile/ prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României (394).

În speta sunt aplicabile și prevederile art.147<sup>1</sup> "Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , care dispune:

-art.147<sup>1</sup>alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Astfel, cu privire la prezentarea facturii din 20.04.2010 emisa de SC B precizam ca, societatea contestatoarea are dreptul la deducerea TVA doar in luna aprilie 2010, cand SC B a emis factura catre SC X, data la care s-au primit documentele de justificare a taxei si sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere.

In luna iulie 2008, societatea a inregistrat eronat ca deductibila fiscal TVA la pozitia 3 din jurnalul de cumparari fara a avea la baza factura emisa in numele societatii contestatoare.

De asemenea, in speta nu isi gaseste aplicabilitatea prevederile pct.81<sup>1</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , date in aplicarea art.159 "Corectarea documentelor", invocat de contestatoare, deoarece la acest articol se precizeaza modul cum se face corectia informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura, emise, transmise sau netransmise beneficiarului, iar in speta factura initiala a **fost emisa** de furnizorul SC B catre beneficiarul **din Marea Britanie**, iar aceasta a fost stornata in data de 20.04.2010, conform facturii existenta la dosarul contestatiei, insa nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale contestatoarei pe perioada verificata.

Astfel, argumentele contestatoarei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

Dupa cum am precizat si mai sus, conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

Este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

In conformitate cu prevederile art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."*

iar potrivit prevederilor art.7 din din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. "*

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizițiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi emise pe numele contribuabilului care solicita acest drept, care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In speta, societatea si-a exercitat dreptului de deducere a TVA in luna iulie 2008, fara a avea la baza factura in original emisa pe numele beneficiarului SC X.

Referitor la prezentarea facturii emisa pe numele societatii contestatoare, legiuitorul prin art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal da

posibilitatea contribuabililor sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere.

In consecinta, raportat la perioada supusa verificarii, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA inregistrata in evidentele fiscala fara a avea la baza documente justificative, in conditiile in care argumentele contestatoarei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

2. Referitor la TVA nedeductibila fiscal reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de imobile, precum si ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de mobilier din imobile, contestata de societate, mentionam:

**Cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este daca SC X are drept de deducere integrala a TVA aferenta achizitiei a 5 apartamente si dotarii cu mobilier a doua dintre acestea, in conditiile in care nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura activitati economice care dau drept de deducere a taxei cu privire la aceste imobile.**

In fapt, SC X detine in patrimoniu 5 imobile achizitionate astfel:

Apartamentul A81 si locul de parcare nr.2 au fost achizitionate de la SC B conform facturilor si Contractul de vanzare cumparare.

Apartamentul A81 a fost inregistrat in evidentele contabile in 07.2008 la valoarea de... lei, valoare majorata in luna august 2008 prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.B.

-locul de parcare nr.2 a fost inregistrat in evidentele contabile la 07.2008 la valoarea de ... lei

Apartamentul A91 si locul de parcare nr.8 au fost achizitionate de la SC B conform facturilor si Contractul de vanzare cumparare.

-Apartamentul A91 a fost inregistrat in evidentele contabile in iulie 2008 la valoarea de ... lei, valoare majorata in luna august 2008, prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.B.

-locul de parcare nr.8 a fost inregistrat in evidentele contabile in iulie 2008 la valoarea de ... lei

Apartamentul H41 si locul de parcare nr.76 au fost achizitionate de la SC C conform facturilor si Contractul de vanzare -cumparare.

-Apartamentul H41 a fost inregistrat in evidentele contabile in octombrie 2007 la valoarea de ...lei, valoare majorata in luna octombrie 2007 prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.D.

-locul de parcare nr.P 76 a fost inregistrat in evidentele contabile in octombrie 2007 la valoarea de ... lei



Apartamentul nr.25 a fost achizitionate de la SC R conform facturii si Contractul de vanzare cumparare.

-Apartamentul nr.25 a fost inregistrat in evidentele contabile in noiembrie 2008 la valoarea de ... lei, valoare majorata prin adaugarea taxelor notariale facturate de B.N.P.F.

Apartamentul J87 inclusiv locul de parcare nr.P 187 au fost achizitionate de la SC C conform facturii si Contractul de vanzare cumparare.

-Apartamentul nr.J87 a fost inregistrat in evidentele contabile in data de aprilie 2008 la valoarea de ... lei.

-Valoarea contabila a locului de parcare nr.P187 la 01.04.2008 este de ... lei

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale prin Notificarea inregistrata la societate organele de inspectie fiscala au solicitat informatii cu privire la destinatia imobilelor achizitionate.

Dupa cum rezulta din raspunsul formulat de societate la Notificarea emisa de organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca imobilele sunt utilizate in alte scopuri decat operatiuni taxabile si anume:

-Apartamentul A81 din Complexul rezidential E este utilizat in scopuri administrative conform Contractului de comodat si a Actului aditional, fiind locuit de catre asociatul societatii dl J, pe parcursul sederii sale in tara, in vederea administrarii societatii.

Din data de 01.05.2009 si pana la data de 12.06.2009 a fost apartamentul a fost inchiriat PFA A conform Contractului de inchiriere.

Urmare a incetarii raporturilor contractuale cu PFA A si pana in prezent, conform Actului aditional la contractul de comodat, apartamentul este folosit in scopuri administrative de catre asociatul societatii dl.J.

-Apartamentul A91 din Complexul rezidential E este utilizat de SC X in scopuri administrative, conform Contractului de comodat, fiind locuit de catre asociatul si administratorul dl L pe parcursul sederii in tara, in vederea asigurarii administrarii afacerilor societatii.

-Apartamentul H41 din Complexul rezidential Q a fost utilizat de SC X in scopuri administrative, conform Contractului de comodat, pana la data de 31.07.2008, fiind locuit de catre administratorul dl L

Din data de 01.08.2008 si pana in prezent apartamentul a fost liber spre inchiriere/vanzare, in acest moment purtandu-se negocieri pentru inchirierea spatiului.

-Apartamentul 25 din Complexul Rezidential D este folosit conform Hotararii AGA a SC X, in scopuri administrative, ca spatiu pentru depozitarea documentatiei societatii.

-Apartamentul J87 din Complexul Rezidential Q a fost folosit conform Hotararii AGA a SC X in scopuri administrative, ca spatii pentru depozitarea decumentatiei apartinand societatii, in perioada 17.10.2007-31.07.2008, in care la sediul firmei se realizau lucrari de amenajare.

Din data de 01.08.2008 si pana in prezent apartamentul a fost liber spre inchiriere/vanzare, purtandu-se negocieri pentru inchirierea acestuia.

Astfel, organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca apartamentele in cauza au fost utilizarea in alte scopuri decat economice, astfel ca s-a procedat la ajustarea TVA deductibila, in conformitate cu prevederile art.149 din Codul fiscal, stabilind suplimentar TVA, astfel:

-TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul A81 si locului de parcare, a fost ajustata cu valoarea de .... lei incepand cu luna august 2008

-TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul A91 si locului de parcare, a fost ajustata cu valoarea de ... lei incepand cu luna august 2008

-TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul H41 si locul de parcare, a fost ajustata cu valoarea de ... lei incepand cu luna octombrie 2007

-TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul nr.25 a fost ajustata cu valoarea de ...lei incepand cu luna iulie 2009

-TVA deductibila aferenta achizitiei\_Apartamentul J87 inclusiv locul de parcare nr.P 187, a fost ajustata cu valoarea de ... lei incepand cu luna aprilie 2008

Suma diferentelor stabilite suplimentar urmare a operatiunilor de ajustare efectuata de organele de inspectie fiscala a fost de ... lei .

Intrucat in propria cale de atac nu se poate crea petentei o situatie mai grea, conform prevederilor art.213 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , in cele ce urmeaza se vor mentine constatarile cu privire la ajustarea dreptului de deducere pentru suma de ...lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a pus la dispozitia dl. J si dl. L, in baza contractelor de comodat din data de 01.08.2008, apartamentele A81 si A91, mobilate.

Din documentele prezentate in timpul controlului s-a constatat ca societatea a achizitionat de la SC B mobilier de bucatarie, intrare si dormitor pentru cele 12 imobile in baza facturii si al Actului aditional la antecontractul de vanzare cumparare.

Organele fiscale au solicitat explicatii privind mobilierul achizitionat iar reprezentantul societatii, in raspunsul la notificare, mentioneaza faptul ca "Mobilierul din anexele mentionate a fost instalat in apartamentele A81 si A91 urmand a fi folosit de catre comodatari, locatari".

Intrucat mobilierul face parte din activele corporale ale societatii si este destinat utilizarii persoanelor fizice in mod gratuit, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA dedusa, stabilind suplimentar TVA in valoare de... lei/apartament mobilat,rezultand TVA totala de ajustat in luna august 2008, in valoare de ...lei, conform prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare ... lei reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de imobile, precum si ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de mobilier din imobile, contestatoarea sustine ca.:

-Pentru apartamentele puse la dispozitie celor doi asociati si administratori pe perioada sederii acestora in tara in vederea administrarii societatii, s- au incheiat cu acestia contracte de comodat, ceea ce a dus la eficientizarea cheltuielile societatii si minimizarea costurile cu cazarea administratorilor.

-Sustine ca destinatia acestor apartamente nu a fost niciun moment schimbata, acestea aflandu-se permanent la vanzare/inchiriere pe piata imobiliara.

In acest sens contestatoarea sustine ca apartamentul A 81 din Complexul E a fost dat spre inchiriere catre PFA A, conform Contractului de inchiriere din 01.05.2009, desi la data respectiva apartamentul facea obiectul contractului de comodat incheiat de societate cu unul din administratorii sai.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pentru inchirierea/ vânzarea tuturor apartamentelor aparținând societatii a fost incheiat Contractul de servicii imobiliare si actele aditionale subsecvente cu S.C. N.

Contestatoarea sustine ca anterior finalizarii inspectiei fiscale apartamentul nr. 25 din Complexul D a fost inchiriat (Contract de inchiriere din data de 15.04.2010) iar la momentul depunerii contestatie toate cele 5 apartamente sunt inchiriate.

Sustine faptul ca, utilizarea celor doua apartamente pe perioade determinate in scopuri administrative nu poate afecta dreptul legal de deducere si ajustarea acestuia,

intrucat administratorii societatii nu au urmarit decât eficientizarea cheltuielilor, prin eliminarea unor costuri de depozitare a documentelor .

Considera ca prin folosirea unor apartamente in scopuri administrative nu sunt afectate conditiile necesare nasterii dreptului de deducere, consacrate in art. 145 din Cod Fiscal.

- In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta mobierul din apartamentele A81 si A91, contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat in mod eronat prevederile art. 149 din Codul Fiscal.

-Considera ca organul fiscal putea sa aplice cel mult regulile care privesc livrarea catre sine si sa calculeze TVA colectata aferent prestatiilor cu titlu gratuit efectuate catre asociati.

Astfel, solicita anularea dispozitiilor cuprinse in actul administrativ fiscal in legatura cu ajustarea TVA pentru imobilele si mobilierul instalat in cele doua apartamente.

In speta sunt aplicabile prevederile art.125, art.145, art.146 si art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.125<sup>1</sup>

*(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

**3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;**

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt **destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:***

*a) operațiuni taxabile;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.149

*Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*

*(1) În sensul prezentului articol:*

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de*

*întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;*

*[...]*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

*2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):*

*a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);*

*b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

*(3) Perioada de ajustare începe:*

*a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;*

*b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;*

*4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

*a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:*

*1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*

*2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*

*3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;*

*b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;*

*c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;*

*d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;*

*e) în cazurile prevăzute la art. 138.*

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, **incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare**. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse inițial, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital, pct.54 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

**“4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.”**

Conform dispozițiilor legale invocate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/ scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art.149 din Codul fiscal implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supuse ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, a suprafeței din imobil destinată utilizării

in alt scop decat cel avut in vedere initial la exercitarea dreptului de deducere, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile isi pot justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept de deducere si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In situatia in care achizitiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut la art.149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare a dedus TVA pentru cele 5 apartamente achizitionate, astfel:

-.... lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul A81 si locului de parcare

-...lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul A91 si locului de parcare

- ... lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul H41 si locul de parcare,

-... lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei Apartamentul nr.25

-... lei TVA deductibila aferenta achizitiei\_Apartamentul J87 inclusiv locul de parcare nr.P 187

De asemenea, contestatoarea si-a exercitat dreptul de deducere si asupra TVA aferenta achizitiei mobilierului cu care au fost dotate apartamentele A 81 si A92.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca bunurile imobile mai sus enumerate precum si mobilierul cu care au fost dotate apartamentele A81 si A91, au fost utilizate in alte scopuri decat operatiuni taxabile ale societatii, conform precizarilor date de reprezentantul legal al SC X in raspunsul la Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala precum si in contestatia formulata, rezulta ca:

-Apartamentul A81 mobilat si locul de parcare din Complexul rezidential E este utilizat conform Contractului de comodat din 01.08.2008 si a Actului aditional din 13.06.2009, **fiind locuit de catre asociatul societatii dl J**, pe parcursul sederii sale in tara.

-Apartamentul A91 mobilat si locul de parcare din Complexul rezidential E este utilizat conform Contractului de comodat din 01.08.2008, **fiind locuit de catre asociatul si administratorul dl L** pe parcursul sederii in tara, in vederea asigurarii administrarii afacerilor societatii.

-Apartamentul H41 din Complexul rezidential Q a fost utilizat conform Contractului de comodat din 18.10.2007 si pana la data de 31.07.2008, fiind locuit de catre **administratorul dl L**.

-Apartamentul 25 din Complexul Rezidential D este folosit conform Hotararii AGA a SC X din data de 30.06.2009, **in scopuri administrative, ca spatiu pentru depozitarea documentatiei societatii care cuprinde 700 pagini.**

-Apartamentul J87 din Complexul Rezidential Q a fost folosit conform Hotararii AGA a SC X din data de 01.03.2008 in scopuri administrative, **ca spatii pentru depozitarea documentatiei apartinand societatii, in perioada 17.10.2007-31.07.2008, in care la sediul firmei se realizau lucrari de amenajare.**

Se retine ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit de plata TVA suplimentar reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de imobile, precum si ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de mobilier din imobile, in conditiile in care , in perioada supusa inspectiei fiscale, s-a constatat ca cele 5 apartamente (2 apartamente mobilate) nu au fost utilizate de catre contestatoarea in scopul desfasurarii activitatii sale taxabile.

Intentia acesteia de a achizitiona cele 5 apartamente precum si dotarea cu mobilier a celor doua apartamente, in scopul tranzactionarii acestora sau inchirierii acestora catre terti nu a fost sustinuta cu documente in fata organelor de inspectie fiscala.

In contestatia formulata contestatoarea sustine ca anterior finalizarii inspectiei fiscale, Apartamentul nr. 25 din complexul D a fost inchiriat iar la momentul depunerii contestatiei, toate cele 5 apartamente sunt inchiriate.

La dosarul contestatiei au fost prezentate 3 contracte de inchiriere, respectiv:

**-Contract de inchiriere din data de 15.04.2010** incheiat SC X in calitate de locator si SC S , in calitate de locatar, avand ca obiect "inchirierera Apartamentului 25 din Complexul Rezidential D

**-Contract de inchiriere din data de 28.05.2010** incheiat SC X in calitate de locator si B , in calitate de locatar, avand ca obiect "inchirierea Apartamentului A81 din Complexul Rezidential E.

**-Contract de inchiriere din data de 19.05.2010** incheiat intre SC X in calitate de locator si dl.P, in calitate de locatar, avand ca obiect "inchirierea Apartamentului A91 din Complexul Rezidential E.

Prezentarea in sustinere a Contractelor de inchiriere, mai sus enumerate, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, acestea fiind emise ulterior perioadei supuse verificarii.

In virtutea rolului activ, organul de solutionare a contestatiilor din cadrul D.G.F.P.Brasov prin adresa, a solicitat contestatoarei prezentarea de documente suplimentare in sustinerea contestatiei formulate.

Prin adresele inregistrate la D.G.F.P.Brasov, nu a prezentat documente suplimentare referitoare la perioada verificata.

In aceste conditii argumentele contestatoarei nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, pe perioada verificata, intentia societatii a fost de a utiliza apartamentele mobilate (A81, A91, H41) **ca locuinta** pentru administratorii si asociatii societatii conform Contractelor de comodat si actelor aditionle incheiate si existente la dosarul contestatiei.

Sustinerea petentei, conform careia apartamentele au fost utilizate **in scopuri administrative** nu poate fi luata in considerare intrucat din Hotararea AGA din 30.06.2009, pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala, dupa cum rezulta din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, documentatia depozitata in Apartamentul 25 cuprinde 700 file.

Referitor la utilizarea Apartamentului J87 ca spatiu pentru depozitarea documentatiei apartinand societatii, in perioada 17.10.2007-31.07.2008, in care la sediul firmei se realizau lucrari de amenajare) conform Hotararilor AGA a SC X din data de

01.03.2008, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, in cursul perioadei supuse inspectiei fiscale , nu s-au identificat ca fiind inregistrate in evidentele contabile ale societatii lucrari de reparatii si nici materiale de constructie achizitionate, pentru a asigura veridicitatea informatiilor in ceea ce priveste depozitarea documentatiei apartinand societatii.

Mai mult, din documentele existente la dosarul societatii nu rezulta ca societatea ar fi inregistrat la organul fiscal, ca puncte de lucru cele doua apartamente utilizate in scop administrativ (de depozitare).

Conform documentelor existente la dosar, sediul social al societatii este in Brasov, fiind stabilit in aceasta locatie in baza Contractului de comodat incheiat cu SC A.

Se retine astfel ca, intentia contestatoarei de a achizitiona apartamentele in cauza si a le tranzactiona sau inchiria catre terti in vederea obtinerii de venituri taxabile nu a fost dovedita cu documente.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Astfel, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prelevantei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil.

**In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.**

Astfel, contrar sustinerilor contestatoarei, simpla achizitie a unor imobile pe numele persoanei impozabile, nu constituie o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunurilor achizitionate.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controlle ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a( in prezent**



**Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie si prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, este obligatia persoanei impozabile sa prezinte dovezi obiective care sa sustina intentia declarata cu privire la scopul achizitiei imobilelor in cauza precum si dotarea cu mobilier a doua apartamente.

Dupa cum am mentionat si mai sus, pe perioada verificata imobilele in cauza si mobilierul, achizitionate au fost utilizate in alte scopuri decat activitati economice aducatoare de venituri taxabile.

In ceea ce priveste sugestia contestatoarei vis-a-vis de faptul ca „ organul fiscal putea sa aplice cel mult regulile care privesc prestarea catre sine si sa calculeze TVA colectata aferent prestatiilor cu titlu gratuit efectuate catre asociatii-administratori.” Se retine ca societatea accepta faptul ca, pe perioada verificata, administratorii societatii au utilizat cu titlu gratuit bunurile societatii , desi cunostea semnificatia termenului „ prestare catre sine „ prevazut la art. 129 alin (4). din Codul fiscal , respectiv :

*“Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:*

*a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial» si/sau « serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sai sau pentru uzul altor persoane”.*

Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila in defavoarea colectarii TVA din urmatoarele considerente :

-colectarea TVA ar fi insemnat constituirea unor diferente definitive in urma controlului , fara a-i da posibilitatea contribuabilului de a mai reveni asupra acestora

-modul in care a procedat organul de control , respectiv la ajustarea TVA deductibila ii da dreptul societatii sa ajusteze TVA in favoarea acesteia in situatia in care destinatia bunurilor de capital se schimba si acestea sunt utilizate in scopuri economice .

Nu intamplator legiuitorul a introdus alin.(6) la art.149 “*Ajustarea bunurilor de capital*” din Codul fiscal , al carui cuprins este urmatorul :

„ (6) *Persoana impozabila trebuie sa pastreze o situatie a bunurilor de capital care fac obiectu ajustarii taxei deductibile , care sa permita controlul taxei*

*deductibile si ajustarilor efectuate. Aceasta situatie trebuie pastrata pe o perioada care incepe in momentul la care taxa aferenta achizitiei bunului de capital devine exigibila si se incheie la 5 ani dupa expirarea perioadei in care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte inregistrari , documente si jurnale privind bunurile de capital trebuie pastrate pentru aceeasi perioada .”*

De asemenea, art.149 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, mai sus enuntat, da posibilitatea societatii sa procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adaugata in favoarea sa la momentul schimbarii destinatiei de utilizare a bunurilor de capital pentru operatiuni cu drept de deducere, care se limiteaza la valoarea taxei colectata pentru livrarea bunului respectiv.

Organele de inspectie fiscala au analizat situatia de fapt existenta conform documentelor prezentate de societate, pe perioada supusa inspectiei fiscale, aplicand prevederile legale in vigoare la acea data.

In conditiile in care destinatia bunurilor de capital se schimba si acestea sunt utilizate in scopuri destinate operatiunilor taxabile, societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibila in favoarea sa, conform prevederilor legale enuntate.

Dupa cum am mentionat mai sus si recunoste si contestatoarea, pe perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 25.11.2006-31.12.2009, bunurile de capital in cauza (cele 5 apartamente si mobilierul) au fost utilizate in scopuri personale.

Pentru perioada verificata, contestatoarea nu a depus in sustinerea contestatiei niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt cu privire la motivele pentru care aceste prevederi sunt diferite fata de constatările organelor de inspectie fiscala , respectiv stabilirea TVA nedeductibila fiscal reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de imobile, precum si ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de mobilier din imobile, motiv pentru care se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Avand in vedere ca argumentele contestatoarei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la stabilirea suplimentara a TVA prin ajustarea TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile conform facturilor de achizitie bunuri de capital (apartamente, mobilier) , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.Referitor la majorarile de intarziere , contestate de societate, mentionam:

Majorarile de intarziere contestate, sunt aferente TVA de plata stabilita prin Decizia de impunere.

Accesoriile au fost calculate, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care dispun:

-art.119

*“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”*

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala

*“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Potrivit prevederilor legale, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata se datoreaza majorari de intarziere. Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale stabilite prin decizii de impunere se datoreaza majorari de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia.

Astfel, societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere aferente TVA de plata.

In conditiile in care majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia petentei cu privire la TVA de plata , potrivit principiului de drept ” accesorium sequitur principale” urmeaza a se respinge contestatia si pentru suma reprezentand majorari de intarziere, si anume:

-se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la majorarile de intarziere in valoare de .... lei aferente TVA in valoare de ... lei

-se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la majorarile de intarziere in valoare de ...lei aferente TVA in valoare de ... lei, necontestata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

## DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, impotriva Deciziei de impunere, pentru suma totala de... lei reprezentand:

-TVA in valoare de ....lei

-majorari de intarziere in valoare de .... lei

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Deciziei de impunere, pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de ... lei, necontestata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

