

DECIZIA nr. 56/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015 si cu adresa nr. X/2015 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2015, respectiv nr. X/2015 cu privire la contestatia formulata de **.X.**, cu sediul in x, reprezentata legal prin doamna avocat **.Y.**

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organul fiscal sub nr. X/2015 si completata cu adresa inregistrata sub nr. X/2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, comunicate prin remitere sub semnatura in data de x/2015, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei sector x a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei** si accesorii aferente TVA in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**

I. Prin contestatia formulata, **.X.** solicita anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 si a Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, in ce priveste suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si accesorii aferente in suma de x lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

.X. considera decizia atacata nula tinand cont ca aceasta nu cuprinde motivele de fapt si temeiul de drept.

Raportul de inspectie fiscala cuprinde mentiuni contrare datelor realitatii, iar organul fiscal a refuzat dreptul contestatarei de a depune documente relevante in sustinerea argumentelor sale.

Organul fiscal nu a permis societatii sa formuleze punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, proiectul raportului de inspectie fiscala fiind pus la dispozitia sa ulterior discutiei finale din data de x/2015, respectiv in data de x/2015, cu incalcarea prevederilor art. 107 alin. (2) si (3) din Codul de procedura fiscala.

Contestatarul considera nelegal faptul ca organul fiscal i-a respins la deducere TVA in cuantum de x lei, desi toate achizitiile societatii au fost destinate in mod exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere si au fost prezentate distinct in jurnalul de cumparari, constatare efectuata si de catre organul de inspectie fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au admis ca nu au regasit nicio achizitie atribuabila veniturilor din arenda, sau alte operatiuni care nu ar da drept de deducere, precum nici achizitii pentru care nu se cunoaste destinatia.

.X. considera nelegal si netemeinic faptul ca Administratia Sector x a Finantelor Publice i-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei, in conditiile in care:

- Organele de inspectie fiscala sustin ca sumele mentionate nu reprezinta sume de natura imprumuturilor asa cum sunt ele prevazute prin dispozitiile legale, datorita faptului ca societatile .Z. si .X. nu sunt parti afiliate;
- Sumele acordate de catre .Z. contestatarei reprezinta imprumuturi conform prevederilor generale ale Codului Civil;
- Organele de inspectie fiscala au reclasificat in mod gresit sumele ca fiind avansuri, pentru care calculeaza TVA in suma de x lei.

Inspectorii fiscali au calificat imprumuturile drept avans pornind de la premisa ca .Z. ar urma sa fie beneficiar al unor servicii puse la dispozitia contestatarei, desi aceasta este singura entitate care beneficiaza de rezultatele exploatarei statiei de sortare.

La data de x/2011, intre .Z., .Z.si .X. s-a incheiat Contractul de joint-venture, al carui scop declarat a fost constituirea unei societati distincte si independente, la a carei infiintare societatile fondatoare urmau a aduce contributii proprii.

Inspectia fiscala a ignorat prevederile esentiale din Contractul de joint-venture, potrivit carora, pentru a inlatura orice indoiala, partile semnatare au stabilit ca fondurile sau bunurile aduse ca si contributie sau puse la dispozitia, ori cheltuite pe seama .X., reprezinta o parte a contributiei la capitalul social al fiecarei parti si nu da dreptul niciuneia dintre acestea la un procentaj mai mare de parti sociale decat cel stabilit.

Sumele transferate de .Z. contestatarei au reprezentat avansuri la participarea la capitalul social al acesteia, nicidecum avansuri reprezentand plata pentru serviciile executate in favoarea .Z..

Din ratiuni contabile, care nu prevad conturi pentru inregistrarea reprezentand "avansuri la capitalul social", s-a ales ca unica varianta legala de

finantare a societatii contestatare de catre viitorul asociat, transferarea sumelor sub forma imprumuturilor.

Sumele in discutie nu pot fi impozitate cu TVA, dat fiind ca nu au reprezentat plata pentru serviciile executate de contestatara, cum gresit a retinut inspectia fiscala, dat fiind ca .X. nu s-a angajat niciodata sa presteze vreo activitate in beneficiul societatii .Z..

In ceea ce priveste sumele pe care contribuabila trebuia sa le incaseze de la .Z. in temeiul Contractului de arenda, desi operatiunea de arendare este scutita de la taxare, contestatara a optat pentru taxarea activitatii de arendare si a depus Notificarea privind optiunea de taxare in timpul inspectiei fiscale.

Prin urmare, este nelegala incadrarea de catre inspectia fiscala a societatii in categoria persoanelor impozabile cu regim mixt, aceasta deruland exclusiv operatiuni supuse TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca echipa fiscala a retinut in mod gresit ca, Contractul de joint-venture este un veritabil contract de prestatii de servicii, incheiat intre contestatara, in calitate de prestator si societatea .Z., in calitate de beneficiar, in temeiul caruia in schimbul platilor facute de .Z., folosite in parte pentru achizitionarea de echipamente, .X. trebuia sa presteze servicii de exploatare a agregatelor, in beneficiul exclusiv al .Z., ceea ce este total strain de vointa exprimata de parti in cadrul acestui act juridic.

Contestatara nu a emis facturi pentru anii 2013 si 2014 pentru sumele cu titlu de arenda intrucat terenul dat in arenda nu a fost cultivat, iar inspectorii fiscali au stabilit ca in ipoteza in care ar fi emis facturile pentru arenda, le-ar fi emis fara TVA, imprejurare care ar fi calificat subscrisa ca fiind o persoana impozabila cu regim mixt.

Avand in vedere ca, prin prevederile Contractului de arenda, contribuabila a stabilit ca sumele reprezentand arenda sa fie purtatoare de TVA, dar si ca aceasta optiune a fost in mod formal exprimata prin Notificarea din x/2015, rezulta ca in mod nelegal inspectia fiscala a retinut ca subscrisa este persoana impozabila cu regim mixt.

Decizia inspectiei fiscale de a trata subscrisa ca o persoana impozabila cu regim mixt reprezinta o veritabila sanctiune aplicata contestatarei pentru nedepunerea Notificarii privind optiunea de taxare, desi legea nu prevede nicio sanctiune pentru depunerea cu intarziere a Notificarii.

Chiar daca societatea ar fi fost impozabila cu regim mixt, pro-rata se calculeaza doar in situatia in care exista atat venituri facturate in regim de TVA, cat si venituri facturate in regim de scutire, iar nu pe baza veniturilor estimate, ipotetice, nefacturate, cum este cazul sumelor reprezentand arenda pe care subscrisa nu a facturat-o societatii .Z.

In plus, pro-rata se calculeaza daca este indeplinita cumulativ si conditia ca achiziitiile sa nu poata fi identificate ca fiind aferente in mod specific uneia sau alteia dintre cele doua categorii de venituri, ceea ce nu se poate retine, deoarece toate

achizițiile efectuate au fost destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, acestea fiind prezentate distinct, pe o unică coloană în Jurnalul de cumpărări, fapt care permitea deducerea TVA.

Având în vedere nelegalitatea stabilirii în sarcina societății contestată a unor preținse obligații fiscale suplimentare principale, pe cale de consecință, nu se impune nici stabilirea unor obligații fiscale accesorii pentru preținse creanțe pentru care au fost emise, în mod nelegal, actele fiscale.

II. .X. a solicitat rambursarea sumei negative a TVA prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative înregistrat la Administrația Sector x a Finanțelor Publice sub nr. INTERNET x/2014, pentru perioada x/2012-x/2014 pentru suma de x lei cu control anticipat.

În urma inspecției fiscale a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. x/2015 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015.

Decontul de TVA nr. x/2014 a fost soluționat astfel:

- TVA deductibilă conform societate	x lei;
- TVA deductibilă conform control	x lei;
- TVA colectată conform societate	x lei;
- TVA colectată conform control	x lei;
- TVA de rambursat conform societate	x lei;
- TVA de rambursat conform control	x lei;
- Diferențe	x lei.

TVA colectată suplimentar în suma de x lei reprezintă:

- TVA colectată în suma de x lei la data încasării, respectiv aferentă plăților efectuate de .Z. în numele .X.;
- TVA deductibilă respinsă la deducere în decembrie 2013 în suma de x lei;
- TVA deductibilă în suma de x lei.

În urma recalculării TVA pentru perioada verificată a rezultat TVA de plată la lunile iunie-septembrie 2012 și ianuarie 2013, pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere în suma de x lei de la data scadenței până la data în care societatea înregistrează TVA de rambursat stabilit la control.

Pentru debitul suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale s-a procedat la calculul penalităților de întârziere în suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la nulitatea și nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara vizand nulitatea si nelegalitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de inspectia fiscala si a raportului de inspectie fiscala pot atrage anularea actelor administrative emise de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin contestatia formulata .X. solicita constatarea nulitatii Deciziei de impunere nr. x/2015 si a Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, invocand lipsa motivarii in drept si in fapt, cuprinderea in raportul de inspectie fiscala a unor mentiuni contrare datelor realitatii si incalcarea dreptului la aparare.

In drept, devin aplicabile prevederile art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“Art. 43-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) **motivele de fapt**;
- f) **temeiul de drept**;
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

Art. 46 - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal *"este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia"*.

In raport de continutul si forma Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 si a Deciziei de impunere nr. x/2015 se retine ca acestea au fost intocmite cu respectarea dispozitiilor art. 43 alin. 2 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Neintemeiata este si sustinerea .X. privind vatamarea sa prin neinscrierea motivelor de fapt si a temeiurilor de drept acestea fiind inscise la pct. 2.2.2.-Motivul de fapt si la pct. 2.2.3.-Temeiul de drept din Decizia de impunere nr. x/2015.

Cu privire la contestarea realitatii datelor cuprinse in raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala mentioneaza in referatul cauzei ca la baza constatarilor au stat documentele puse la dispozitie de .X. si .Z., si anume:

- Contractul incheiat in data de x/2011 intre .Z., .Z. si .X.;
- Note explicative solicitate administratorului societatii .X.;
- Raspunsurile date de catre .Z. la solicitarile de informatii.

Pe perioada controlata (x/2012-x/2014) si pana la data icheierii inspectiei fiscale (x/2015) nu a fost constatata indeplinirea prevederii contractuale privind preluarea de parti sociale de catre .Z.

Organele de inspectie fiscala nu au considerat necesara prezentarea corespondentei dintre parti referitoare la negocieri, intrucat preluarea de parti sociale nu s-a concretizat pana la momentul incheierii raportului de inspectie fiscala.

In concluzie, si invocarea faptului ca raportul de inspectie fiscala cuprinde mentiuni contrare realitatii este neintemeiata.

Referitor la invocarea incalcarii art. 107 din Codul de procedura fiscala, cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale, intrucat nu a fost informat cu privire la constatările fiscale si nu i s-a dat posibilitatea formulării unui punct de vedere la proiectul de raport, se retin prevederile art. 6 si art. 9 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“Art. 6-Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

“Art. 9-(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la faptele şi împrejurările relevante în luarea deciziei”,

coroborate cu cele ale art. 107 alin. (2) din acelasi act normativ, care stipuleaza:

“Art. 107-(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecţie fiscală, care conţine constatările şi consecinţele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepţia cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecţiei fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunţă la acest drept şi notifică acest fapt organelor de inspecţie fiscală.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala, la incheierea inspectiei fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările si consecințele lor fiscale, avand totodata obligatia ca inaintea luării unei decizii sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Prin urmare, se retine ca textul de lege invocat mai sus, nu prevede in mod expres obligativitatea „predării” proiectului de Raport de inspectie fiscala, respectiv obligativitatea prezentării in scris, ci poate fi si o prezentare verbala a constatările si consecințelor fiscale.

In speta, pe parcursul desfasurării inspectiei fiscale partiale au fost prezentate contribuabilului constatările si consecințele fiscale in conformitate cu prevederile art. 107 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare.

In vederea incheierii Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au adus la cunostinta administratorului societatii, respectiv domnului .Z. prin imputernicit domnul .W., prin adresa nr. X/2015 despre locul si data unde se va desfasura discutia finala cu privire la constatările stabilite.

Discutia finala cu contribuabilul cu privire la constatările stabilite de organele de control s-a desfasurat in data de x/2015, la sediul societatii din str. x, in cadrul careia s-au adus la cunostinta imputernicitului societatii constatările cu privire la incheierea Raportului de inspectie fiscala.

In urma discutiei finale, imputernicitul societatii, domnul .W., a avut obiectiuni si a depus punct de vedere in scris in termenul legal conform prevederilor art. 107 alin.

(4) si alin. (5) din Codul de procedura fiscala, inregistrat la organul fiscal sub nr. X/2015.

Prin urmare, se retine ca .X. nu a fost prejudiciata in dreptul de a fi ascultata si informata pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale si, mai mult, aceasta si-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate, astfel incat argumentul potrivit caruia “*echipa de inspectie fiscala nu a permis .X. sa formuleze punctul de vedere*” nu poate fi retinut in in solutionarea favorabila a contestatiei.

Fata de cele anterior prezentate capatul de cerere vizand nulitatea si nelegalitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pe nerespectarea unor conditii procedurale privind desfasurarea inspectiei fiscale si urmeaza a fi respinsa ca atare.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta veniturilor din arenda, in conditiile in care nu a emis facturi pentru veniturile obtinute si nu a inregistrat in evidentele financiar-contabile aceste venituri

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de x lei aferenta anului 2013 si TVA in suma de x lei aferenta anului 2014 intrucat in urma verificarilor efectuate au constatat ca societatea nu a emis factura pentru veniturile obtinute din arenda si nu a inregistrat in evidenta financiar/contabila aceste venituri.

Societatea .X. a incheiat contractul de arendare nr. X/2012 cu .Z. in calitate de arendas pentru terenul situat in comuna x.

Intrucat contestatara inregistreaza atat operatiuni care dau drept la deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere rezulta ca este persoana cu regim mixt.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat Notificarea privind optiunea de taxare a acestor venituri s-a procedat la recalcularea proratei, constatandu-se ca in anul 2013 aceasta este 0, iar TVA deductibila respinsa la deducere in decembrie este in suma de x lei.

Pro-rata estimata pentru anul 2014 este 0 si ca urmare s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit art. 141 alin. (2) lit. e, art. 142 alin. (3), art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 141-(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă.(...)”

coroborat cu pct. 38 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal

“38.-(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.”

“Art. 147-(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(...)

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(...)

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana

impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la art. 156².”

Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, in sfera operatiunilor supuse TVA sunt incluse si operatiunile scutite de taxa fara drept de deducere, intre care arendarea de bunuri imobile, pentru acestea nedatorandu-se taxa si nefiind permisa deducerea taxei, cu mentiunea ca orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea acestor operatiuni, în conditiile stabilite prin norme.

In speta, organele de inspectie fiscala au permis societatii sa depuna Notificarea in timpul desfasurarii inspectiei fiscale.

Intrucat, pana la data discutiei finale, societatea nu a prezentat Notificarea prin care a optat pentru taxarea operatiunilor din arenda sustinand ca nu a realizat venituri intrucat arendasul nu a cultivat pamantul, organele x/2015 sa prezinte Notificarea. Contestatara nu a prezentat Notificarea solicitata transmitand raspuns la Nota explicativa inregistrat la Administratia Sector x a Finantelor Publice sub nr. X/2015.

Avand in vedere ca .X. nu a evidentiat distinct achizitiile in jurnalele de cumparari pentru anii 2013 si 2014, conform art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul prorataei.

Cu privire la invocarea, prin cererea completatoare a contestatiei prealabile, a faptului ca organele de inspectie fiscala au refuzat sa ia in considerare Notificarea emisa de societate la data de x/2015, cu toate ca subscrisa a respectat si formalitatea depunerii acestei notificari, se retine faptul ca legiuitorul a fixat totusi un termen limita de depunere a notificarii privind optiunea de taxare, respectiv ultima zi a controlului fiscal conform art. 107. alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare astfel:

“Art. 107-(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

In speta, data discutiei finale asupra constatarilor si consecintelor fiscale a fost data de x/2015.

In referatul cauzei, se mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au constatat ca Notificarea privind optiunea de taxare nu a fost depusa in termenul prevazut prin Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv ultima zi de desfasurare a controlului fiscal, x/2015.

Nici invocarea de catre societate a faptului ca *“echipa de inspectie fiscala a adaugat la lege si, in mod abuziv, in afara oricarei dispozitii legale, a sanctionat subscrisa pentru depunerea cu intarziere a Notificarii privind optiunea de taxare, desi legea nu impune nici un termen si nici o sanctiune in acest sens”* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care contestatara concluzioneaza ca exista totusi un termen limita pe care societatea nu l-a respectat.

In ceea ce priveste sustinerea de catre societate a faptului ca la calculul prorataei organele de inspectie fiscala au avut in vedere venituri estimate, prin referatul cauzei se mentioneaza ca s-au avut in vedere venituri certe, conform contractului de arenda, venituri care trebuiau facturate conform prevederilor **art. 155 alin. (5) lit. a)**

din Codul fiscal care prevede ca “ *Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații: a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate*”, coroborat cu **art. 134¹ alin. (9)** din Codul fiscal, care prevede:

“Art. 134¹(9) În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.”

În speta, data prevăzută în contractul de arenda nr. X/2012 este 30 noiembrie a fiecărui an.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși, în contract, se prevede calcularea TVA la contravaloarea arendei, societatea nu a emis factura fiscală, fapt permis doar pentru operațiunile scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal.

Prin Nota explicativă din x/2015, în urma discuțiilor purtate, s-a oferit societății contestată posibilitatea clarificării intențiilor asupra veniturilor din arenda, respectiv, depunerea notificării în timp util (x/2015), urmând a se reanaliza cauza în urma depunerii punctului de vedere al societății.

Privind modul de calcul al pro-ratei, se reține că aceasta a fost stabilită pe baza veniturilor reale ale societății, nu ipotetice, estimate și nefacturate, așa cum menționează contestatara. Faptul că exigibilitatea intervine la momentul încasării facturii, întrucât societatea este înregistrată în Registrul persoanelor care aplică sistemul de TVA la încasare, nu înseamnă că veniturile sunt estimate, sau că veniturile realizate nu intră în baza de calcul a pro-ratei.

Așa cum s-a consemnat și în Raportul de inspecție fiscală, .X., neconsiderându-se persoana impozabilă cu regim mixt a încadrat toate achizițiile ca fiind în folosul operațiunilor taxabile.

În urma reîncadrării contribuabilului ca persoană impozabilă cu regim mixt, organele de inspecție fiscală au procedat la reanalizarea achizițiilor efectuate de societate în funcție de natura operațiunilor care permit dreptul la deducere.

Pentru achizițiile efectuate în vederea desfășurării contractului de Joint-venture s-a acordat integral dreptul de deducere.

Cu ocazia verificării, s-a constatat, de asemenea, că societatea nu a efectuat achiziții destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Pentru achizițiile de servicii de contabilitate, curierat, chirii, pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere și pentru alte cheltuieli diverse care sunt aferente ambelor categorii de venituri și nu se poate determina proporția în care sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa aferentă acestora a fost dedusă pe baza de pro-rata: $x \text{ lei} \times 0 = 0$

Pro-rata definitivă în anul 2013 stabilită în urma inspecției este zero, ca și pro-rata provizorie pentru anul 2014.

În consecință, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de .X., pentru acest capăt de cerere cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei respinsă la deducere de Administrația Sector x a Finanțelor Publice prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care au constatat ca operatiunile nu au reflectat continutul economic al tranzactiei si au procedat la reincadrarea operatiunilor in temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

In fapt, in data de x/2011, s-a incheiat un contract de joint venture intre societatile .Z., .Z. si .X. in vederea desfasurarii activitatii de extractie si comercializare agregate minerale in localitatea Ulmi, conform caruia:

“a) .Z. s-a obligat sa finanteze societatea .X. cu suma de x euro, in vederea achizitionarii terenului pe care urma a se desfasura activitatea de extractie si sa suporte toate costurile pentru obtinerea licentei. De asemenea AMC s-am obligat sa contribuie atat cu terenurile cat si cu optiunile de cumparare a terenurilor existente in proprietatea sa (art.4.1- art.4.8 si art.5.4-art.5.5 din Contractul de joint-venture), in schimbul acestui aport urmand a dobandi x% din partile sociale ale .X. (art.5 din Contract)

b) .Z. s-a obligat sa finanteze societatea .X. SRL, cu sumele de x euro si, respectiv, x lei, in vederea finantarii transportului si montarii echipamentului statiei de sortare ai sa aduca in proprietatea .X., a echipamentelor necesare, libere de sarcini (art.5.1- art.5.8 si art.6.1-art.6.2 din Contractul de joint-venture), in schimbul acestui aport urmand a dobandi x% din partile sociale ale .X. (art.5 din Contract).”

Conform referatului cauzei, in contul de investitie in curs, societatea verificata are inregistrate achizitii de servicii privind realizarea infrastructurii (materiale si lucrari de constructii drum, documentatii tehnice, etc), transportului si montajului echipamentelor puse la dispozitie ca aport de .Z., acestea in totalitatea lor fiind, prin Contractul de joint venture in sarcina .Z., oferindu-i acestuia un drept de proprietatea asupra afacerii in procent de x%.

Aceste costuri, conform contractului de joint venture, ar fi trebuit sa le efectueze .Z., in calitate de cofondator/ coproprietar al afacerii, pentru care ar fi avut drept de deducere, in baza contractului de joint venture. Si totusi aceste achizitii au fost efectuate de .X. (care isi exercita dreptul de deducere), in numele .Z.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca toate costurile efectuate cu infrastructura, managementul, transportului si montarii echipamentului statiei de sortare au fost efectuate de .X., pentru care isi exercita dreptul de deducere, in fapt acestea trebuind a fi refacturate catre .Z., societatea care ar fi trebuit sa le suporte conform contractului de joint-venture.

Prin referatul cauzei se mentioneaza ca, avand in vedere ca investitia, asa cum este definita „statie de sortare agregate” apartine in fapt .Z., reprezentand procentul de x% din afacere, dar aceste costuri au fost suportate de .X. in contul .Z., aceasta ar fi trebuit refacturata de societatea verificata catre .Z., cel mai tarziu inainte de inceperea exploatarei. Pe perioada supusa inspectiei fiscale nu a inceput activitatea de exploatare, rezultand ca faptul generator conform prevederilor art.134

alin.(1) din Codul fiscal intervine in perioada ulterioara supusa inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala considera ca, intrucat pe perioada inspectiei fiscale au fost incasate de catre .X. sume utilizate in achizitionarea serviciilor de infrastructura, management si know-how, inregistrate in evidentele contabile ca imprumuturi, precum si plati efectuate de .Z. pentru furnizorii .X., exigibilitatea intervine la data la care se incaseaza avansul.

De asemenea, costurile cu achizitia serviciilor de infrastructura, management si know-how, au fost efectuate de .X., care intrau in sarcina .Z. , conform contractului de joint-venture, in schimbul cotei de participare la afacere de x%. Aceste costuri , conform art.129, alin(2) din Codul fiscal, trebuiau refacturate beneficiarului de fapt, respectiv .Z. , care trebuia sa le puna la dispozitia asocierii in schimbul dreptului de proprietate asupra afacerii.

Conform contractului de joint venture, partile doresc sa coopereze in stabilirea si gestionarea afacerii ca o asociere in participatiune prin intermediul companiei, respectiv .X.

Contractul prevede ca societatea .X. sa puna la dispozitie terenul sau drepturile asupra acestui teren (pentru care dreptul de deductibilitate ii apartine integral) si .Z. va contribui sau **va pune la dispozitie echipamentele, infrastructura, managementul si know-how-ul** cu intentia de a exploata agregatele de pe teren, de a procesa si a vinde in beneficiul reciproc al partilor.

Echipamentele, (proprietatea .Z.) au fost puse la dispozitie, conform prevederilor contractuale, societatea mentinandu-si **dreptul de proprietate asupra bunurilor.**

Avand in vedere cele mentionate mai sus echipa de inspectie fiscala a reincadrat in baza art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, platile efectuate de .Z. catre furnizorii societatii verificate (plati in numele .X.) din imprumuturi in avansuri.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de x lei motivat de faptul ca acestea pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are scop economic, reincadrând platile efectuate de .Z. catre furnizorii societatii verificate (plati in numele .X.) din imprumuturi in avansuri.

Situatia TVA colectata in perioada x/2012-x/2014 se prezinta astfel:

- TVA colectata conform societatii	x lei;
- TVA colectata conform control	x lei;
- Diferente	x lei.

In drept, potrivit art. 11 alin. (1) si art. 134² alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 11-(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei 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 economic 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.

In urma verificarilor efectuate s-a constata ca in evidenta contabila a contestatarei sunt inregistrate incasari de la .Z. precum si plati efectuate catre furnizori in numele .X.

In vederea stabilirea naturii incasarilor, respectiv platilor in numele .X. de catre .Z. au fost solicitate Nota explicativa nr. X/2015 societatii .X. si solicitarea de informatii catre terti nr. X/2015 societatii .Z.

Prin raspunsul dat la Nota explicativa nr. X/2015, inregistrat la Administratia Sectorului x a Finantelor Publice sub nr. X/2015, la intrebarea nr. 3 cu privire la calitatea de afiliat cu societatea .Z., administratorul societatii .X. a raspuns : „La data prezentei nu suntem parte afiliata cu .Z., in sensul definitiei prezentate la art.7, pc.21 din Codul Fiscal, actualizat la zi”.

Societatea .Z. a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala acordurile de imprumut incheiate cu .X. astfel :

- Acord de imprumut incheiat in data de x/2012 in suma de x euro pe o perioada de 2 (doi) ani cu o dobanda de 5% pe an.

- Acord de imprumut incheiat in data de x/.2015 prin care .Z. anexeaza platile efectuate in perioada decembrie 2012-decembrie 2014, in numele .X. in suma de x lei cu rata dobanzii 0% cu scadenta la x/2015. Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca acest acord a fost incheiat in timpul inspectiei fiscale in urma solicitarii de informatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca sumele incasate si platile efectuate in numele .X. de catre .Z. nu reprezinta sume de natura imprumuturilor.

Incidente sunt si prevederile art. 6 si art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Art. 6-*Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

Art. 7-(2) *Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, este indreptatit sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, sa utilizeze toate infirmitatile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Intrucat in Nota explicativa administratorul societatii sustine ca intre cele doua societati nu exista relatii de afiliere s-a procedat la calculul TVA colectata in suma de x lei la data incasarii, respectiv platilor efectuate de .Z. in numele .X., potrivit art.134², alin. (2), lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

“Art. 134²-(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

(...)

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora”

Prin referatul cauzei, echipa de inspectie fiscala isi mentine punctul de vedere exprimat in Raportul de inspectie fiscala cu privire la imprumaturile acordate de catre .Z. cu privire la reincadrarea acestora ca avansuri.

Organele de inspectie fiscala se bazeaza in argumentarea mentinerii acestui punct de vedere pe prevederile punctului 1 “Afacerea” din Contractul de joint venture incheiat in data de x/2011, intre .Z., .Z. SRL, .Z. si .X. SRL, pus la dispozitie de .Z. S.R.L. prin solicitarea de documente nr. X/2015 din care rezulta faptul ca .X. trebuia sa contribuie sau sa puna la dispozitie terenul care contine agregate iar .Z. sa contribuie sau sa puna la dispozitie echipamentul, infrastructura, managementul si know-how-ul. Luand in considerare faptul ca toate cheltuielile sunt legate de echipamentele puse la dispozitie de .Z. imprumaturile acordate de acesta reprezinta in fapt sume incasate pentru prestarea serviciilor in vederea realizarii investitiei.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca la momentul inspectiei fiscale nu au fost prezentate documente din care rezulta punerea la dispozitie (inchiriere, asociere in participatiune, contract cu titlu gratuit) a echipamentului pus la dispozitie de .Z. aflat pe terenul apartinand .X.

Tot din referatul cauzei rezulta faptul ca, pana la momentul finalizarii inspectiei fiscale, prevederea din Contractul de joint venture privind „emiterea unui numar corespunzator de actiuni catre .Z.” nu a fost dusa la indeplinire conform art. 5 din contract, operatiunile desfasurate in baza acestuia urmand a fi reanalizate la momentul finalizarii preluarii de parti sociale.

Din raspunsurile date de catre .Z. la solicitarile de informatii formulate de echipa de inspectie fiscala reiese ca pana la data inspectiei fiscale „nu a fost permisa infiintarea de noi societati, achizitionarea de noi actiuni ale societatilor existente, sau efectuarea de noi investitii, totul a fost inghetat”;

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala nu a putut sa incadreze aceste imprumuturi ca avansuri la aport la capitalul social, asa cum sustine contestatara si nici ca imprumuturi acordate de asociati/actionari, incadrandu-le ca incasari in avans pentru bunuri incluse in investitia „Statie de sortare-spalare agregate minerale” puse la dispozitie de .Z. pentru echipamentul, infrastructura, managementul si know-howul prevazute in contract.

Organele de inspectie au constatat ca in contul de investitie in curs, societatea verificata are inregistrate achizitii de bunuri privind realizarea infrastructurii (materiale si lucrari de constructii drum, documentatii tehnice, etc) si servicii (transportul si montajul echipamentelor puse la dispozitie ca aport de .Z.), acestea in totalitatea lor fiind , prin Contractul de joint venture in sarcina .Z., oferindu-i acestuia un drept de proprietatea asupra afacerii in procent de x%.

In fapt aceste costuri, conform contractului de joint venture, ar fi trebuit sa le efectueze .Z., in calitate de cofondator/ coproprietar al afacerii, pentru care ar fi avut drept de deducere, in baza contractului de joint venture. Si totusi aceste achizitii au fost efectuate de .X. (care isi exercita dreptul de deducere), in numele .Z.

Toate costurile efectuate cu infrastructura, managementul, transportul si montarea echipamentului statiei de sortare au fost efectuate de .X., pentru care isi exercita dreptul de deducere, in fapt acestea trebuind a fi refacturate catre .Z., societatea care ar fi trebuit sa le suporte conform contractului de joint-venture.

Avand in vedere ca investitia, asa cum este definita „statie de sortare agregate” apartine in fapt .Z. , reprezentand procentul de x% din afacere, dar aceste costuri au fost suportate de .X.- in contul .Z., aceasta ar fi trebuit refacturata de societatea verificata catre .Z., cel mai tarziu inainte de inceperea exploatarii. Pe perioada supusa inspectiei fiscale nu a inceput activitatea de exploatare, rezultand ca faptul generator conform prevederilor art.134 alin.(1) din Codul fiscal intervine in perioada ulterioara supusa inspectiei fiscale.

“Art. 134-(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

In speta, incidente sunt si prevederile art. 128 alin. (2) Cod fiscal:

“Art. 128-(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Conform prevederilor legale mai sus citate atunci cand o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ia parte la o livrare de bunuri se considera ca a primit si a livrat ea insasi bunurile respective.

Intrucat pe perioada inspectiei fiscale au fost incasate de catre .X. sume utilizate in achizitionarea serviciilor de infrastructura, management si know-how, inregistrate in evidentele contabile ca imprumuturi, precum plati efectuate de .Z. pentru furnizorii .X. si conform celor mai sus metionate, coroborat cu art.134 ind. alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, exigibilitatea intervine la data la care se incaseaza avansul.

“Art. 134² 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:

(...)

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora”

În concluzie, costurile cu achiziția serviciilor de infrastructură, management și know-how, au fost efectuate de .X., care intrau în sarcina .Z., conform contractului de joint-venture, în schimbul cotei de participare la afacere de x%. Aceste costuri trebuiau refacturate beneficiarului de fapt, respectiv .Z., care trebuia să le pună la dispoziția asocierii în schimbul dreptului de proprietate asupra afacerii.

Ca regulă generală, exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator, (respectiv la data la care urma să se refactureze de către .X. cheltuielile cu investiția, (achiziționarea serviciilor de infrastructură, management și know-how) care trebuiau asigurate de .Z.

Prin excepție de la regulă generală, pentru plățile în avans, efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, exigibilitatea taxei, intervine la data la care se încasează avansul.

Conform acestui Acord, părțile doresc să coopereze în stabilirea și gestionarea afacerii ca o asocierie în participativ prin intermediul companiei, respectiv .X.

De asemenea, acest Acord prevede :

- .X. să pună la dispoziție terenul sau drepturile asupra acestui teren (pentru care dreptul de deductibilitate îi aparține integral) și .Z. SRL va contribui sau **va pune la dispoziție echipamentele, infrastructura, managementul și know-how-ul** cu intenția de a exploata agregatele de pe teren, de a procesa și a vinde în beneficiul reciproc al părților.

Echipamentele, (proprietatea .Z.) au fost puse la dispoziție, conform prevederilor contractuale, societatea menținându-și **dreptul de proprietate asupra bunurilor.**

Infrastructura, managementul și know-how-ul , deși intrau tot în sarcina de a le achiziționa .Z. și a le pune la dispoziția asocierii, acestea au fost achiziționate de .X., în beneficiul .Z., a căror obligație de plată/ achiziție era, conform Contractului de joint-venture.

Având în vedere cele menționate mai sus echipa de inspecție fiscală a reîncadrat în baza art.11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, plățile efectuate de .Z. către furnizorii societății verificate (plăți în numele .X.) din împrumuturi în avansuri.

În fapt, aceste plăți reprezintă achitarea contravalorii costurilor cu achiziția în vederea realizării infrastructurii stației de sortare, care era obligația sa contractuală. Nu reprezintă un împrumut acordat societății .X., societatea care, conform contractului și-a onorat obligațiile contractuale prin achiziționarea terenului și punerea acestuia la dispoziția asocierii, precum și suportarea costurilor cu obținerea autorizației de construire și a licenței de explorare.

Asa cum rezulta si din Raportul de inspectie fiscala, TVA deductibila aferenta investitiei (din anexa structura TVA deductibila) este in suma de x lei si reprezinta TVA aferent achizitiilor de materii prime si servicii de constructie infrastructura, transport si montaj utilaje, care conform Contractului de joint-venture erau in sarcina .Z..

Diferenta TVA colectata aferenta avansurilor, stabilita in urma inspectiei fiscale este de x lei, asa cum rezulta din constatarile consemnate in Raportul de Inspectie Fiscala.

Prin compararea TVA deductibila aferenta investiei si TVA colecta aferenta obligatiei de refacturare a acestei investitii la data incasarii sumelor de la .Z., se constata ca aceste sume denumite de societate „imprumuturi” si inregistrate in evidenta contabila ca imprumuturi reprezinta in fapt contravaloarea obligatiei contractuale a .Z..

.X. nu contracteaza in fapt imprumuturi folosite in scopul obligatiilor sale contractuale ci in scopul obligatiilor contractuale ale .Z.. In fond aceste sume intra in obligatia .Z. de a participa, in procent de x% la derularea contractului de joint-venture.

Daca societatea .Z., prin subsidiara sa .Z., va participa, sau nu la majorarea capitalului social, nu are implicatii in derularea contractului de joint-venture, in care se mentioneaza clar care sunt obligatiile partilor si cotele de participare la profit.

In concluzie, sumele incasate si platile efectuate in numele .X. de catre .Z. nu reprezinta sume de natura imprumuturilor, ci plati in nume propriu ca aport al .Z. la derularea afacerii.

Urmare celor cele prezentate, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, pentru acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.4 Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Sector x a Finantelor Publice a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere nr. x/2015, in conditiile in care la punctele 3.2 si 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, s-au stabilit in sarcina societatii contestatare accesorii in suma de x lei astfel:

- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA calculate pe perioada x/2012-x/2013 in suma de x lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA calculate pe perioada x/2012-x/2013 in suma x lei;

In drept, in ceea ce priveste modalitatea de calcul a dobanzilor de intarziere care fac obiectul acestei contestatii, prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2)

si art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120-(1) Dobânzile 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, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Urmare celor prezentate anterior si avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste contestatia referitoare la debitele de natura taxei pe valoarea adaugata stabilite prin Decizia de impunere nr. x/2015 a fost respinsa ca neintemeiata in conformitate cu cele retinute la pct. 3.2 si pct. 3.3 din prezenta decizie coroborat cu principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru suma de x lei stabilita cu titlu de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 38 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 141 alin. (3) din Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, art. 7 alin. (2), art. (9), art. 43, art. 46, art. 107 alin. (2), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2) si art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 11 alin. (1), art. 107 alin. (5), art. 128 alin. (2), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (9), art. 134² alin. (2), art. 141 alin. (2) lit. e), art. 142 alin. (3) si art. 155 alin. (5) lit. a).

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie

fiscala nr. x/2015 emisa de Administratia Sector x a Finantelor Publice pentru suma totala de **x lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei** si accesorii in suma de **x lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.