

DECIZIA nr. 503/2015  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X SI ASOCIATII – Societate Civila de Avocati,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector .. a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr. ..., inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, cu sediul in Bucuresti,...

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Sector ...a Finantelor Publice sub nr. .., completata cu adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. .., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care deasfasoara activității independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. (prin care s-a corectat eroarea materiala constatata in Decizia de impunere nr. .., așa cum rezulta din referatul nr...și nr. ..) emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul AS..FP, prin care s-a stabilit:

- taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar de plata în suma de ..lei;
- taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de .. lei;
- taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare în suma de .. lei;
- taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar și ramasa de plata în suma de .. lei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de .. lei.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X si Asociatii – Societate Civila de Avocati.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata X si Asociatii – Societate Civila de Avocati solicita anularea in totalitate a Deciziei de impunere pentru solutionarea, la persoane fizice, a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare nr. .. emisa in data de 30.03.2015 de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti –Administratia Sector ..a Finantelor Publice in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr..., concluziile sale fiind contrare legii in materie de neutralitate a TVA.

Motivete pe care se intemeiaza contestatia X si Asociatii –Societate Civila de Avocati sunt urmatoarele :

- Societatea Civilă de Avocați X și Asociații a încheiat cu .. S.R.L. (cu sediul social în .., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Timiș sub nr. .., Cod Unic de Înregistrare ..) **Contractul de fiducie autentificat sub nr. ..** de BNP ..din ..și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Sector .. sub nr. 1. din 30.03.2012, dar și în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare. Prin acest contract se transferă către X și Asociații – SCA, în calitate de fiduciar, dreptul de proprietate asupra unei

- parcele de teren (teren cu destinație curți-construcții în intravilan extins), înregistrat în Cartea Funciară ..;
- X și Asociații – SCA indeplinește orice atribuție a unui fiduciar pentru un termen de 33 (treizeci și trei) de ani cu privire la achiziționarea și deținerea imobilelor, **inclusiv orice extindere și modificare a acestora** și, în consecință, să dețină titlul de proprietate asupra acestor imobile pe seama sa și pe o bază fiduciară, în limitele legii, iar constituitorul – beneficiar (. SRL) „*va fi unicul beneficiar al fondurilor din contul Fiduciar, iar ulterior al Imobilelor și va avea toate drepturile și obligații cu privire la folosința și utilizarea acestora în scopuri economice, în activitatea sa proprie și/sau în interesul său propriu*”;
  - Pentru serviciile sale fiduciare, X și Asociații – S.C.A. este îndreptățită să primească de la constituitor onorariul fiduciar de 2.500 EUR/an;
  - . SRL este plătitor de TVA de la constituire;
  - Societatea Civilă de Avocați X și Asociații a încheiat cu . S.R.L. (cu sediul social în str. .. Județul .., România, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .. sub nr. .., Cod Unic de Înregistrare .) **Contractul de fiducie autentificat sub nr. .. de BNP .. din .. și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Sector .. sub nr. .. din .., dar și în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare.** Prin acest contract se transferă către X și Asociații – SCA, în calitate de fiduciar, dreptul de proprietate asupra unei parcele de teren (teren cu destinație curți-construcții în intravilan extins), înregistrat în Cartea Funciară .;
  - X și Asociații – SCA indeplinește orice atribuție a unui fiduciar pentru un termen de 33 (treizeci și trei) de ani cu privire la achiziționarea și deținerea imobilelor, **inclusiv orice extindere și modificare a acestora** și, în consecință, să dețină titlul de proprietate asupra acestor imobile pe seama sa și pe o bază fiduciară, în limitele legii, iar constituitorul – beneficiar (Schieffer Industries România SRL) „*va fi unicul beneficiar al fondurilor din contul Fiduciar, iar ulterior al Imobilelor și va avea toate drepturile și obligații cu privire la folosința și utilizarea acestora în scopuri economice, în activitatea sa proprie și/sau în interesul său propriu.*”;
  - Schieffer Industries România SRL este plătitor de TVA de la constituire;
  - Pentru serviciile sale fiduciare, X și Asociații – S.C.A. este îndreptățită să primească de la constituitor onorariul fiduciar de 2.500 EUR/an;
  - X și Asociații – S.C.A. a procedat la contractarea, cu diverși furnizori de bunuri și servicii, a unor lucrări de extindere a halelor de producție utilizate de Hella România SRL și Schieffer Industries România SRL în activitatea lor de producție industrială, pentru care aceste două societăți realizează profit, (Hella România SRL fiind înregistrată de ANAF ca „mare contribuabil”) și plătesc impozit substanțial pe profit;
  - Activitățile fiduciare au fost și sunt realizate de X și Asociații în conformitate cu prevederile art. 3 lit. g) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat și în conformitate cu prevederile Codului civil în materie de fiducie (art. 773 și urm.), fiind activități aducătoare de venit (onorarii) pentru X și Asociații;
  - Halele de producție realizate și pentru care s-a solicitat rambursarea de TVA sunt folosite de beneficiarii fiduciei în activitatea lor de producție, aceștia având folosința gratuită a halelor de producție realizează ca venit tocmai contravaloarea chiriei pe care nu mai trebuie să o achite, fiind vorba despre

un venit în natură sub forma unor servicii gratuite („închiriere fără plată”) de care beneficiază din partea fiduciarului. Întrucât constituitorul fiduciei este și beneficiar în cazurile descrise (ceea ce constituie o excepție, prevăzută însă de lege), beneficiarii realizează un venit pe care și-l acordă sieși, astfel că acesta nu poate fi reflectat distinct în contabilitatea proprie (altfel decât prin rapoartele trimestriale de decontare prezentate de fiduciar) întrucât ar conduce la denaturarea datelor financiar-contabile ale acestor beneficiari ai fiduciei;

- Activitățile desfășurate de constitutorii/beneficiarii fiduciei (. SRL și . SRL) sunt activități aducătoare de profituri;
- Rezultatele economice ale activităților fiduciare trebuie să se regăsească în rezultatele financiar-contabile ale beneficiarului fiduciei, iar în speță halele de producție industrială utilizate de . SRL și . SRL sunt indispensabile (nu doar utile) în desfășurarea activităților din obiectul lor de activitate;
- Potrivit art. 1 privind Obiectul contractului de fiducie, atât în contractul de fiducie încheiat cu . SRL, cât și în contractul încheiat cu . SRL, constituitorul este și beneficiarul fiduciei, având toate drepturile și obligațiile cu privire la folosința și utilizarea imobilelor în scopuri economice, în activitatea sa proprie și/sau în interesul său propriu. Rezultă că beneficiarii fiduciei dispun de folosința exclusivă, nelimitată și gratuită a imobilelor ce fac obiectul fiduciei (hale de producție industrială și birouri administrative);
- Adresa nr... a Direcției Generale Legislație Cod Fiscal – Direcția de legislație în domeniul TVA este considerată de către contribuabil, nu doar eronată, ci un evident abuz în serviciu, deoarece:

I) achizițiile de hale industriale nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile de către societatea X și Asociații, ci de către beneficiarii fiduciei (.. SRL, respectiv .. România SRL), ambii fiind de asemenea plătitori de TVA, dar aceștia fiind și plătitori de impozit pe profit, iar rezultatele activităților fiduciare sunt incluse în rezultatele lor economico-financiare ca venituri/cheltuieli. Pentru „X și Asociații – S.C.A.” activitățile de administrare a patrimoniului fiduciar sunt generatoare de onorarii (cu TVA) din activități fiduciare;

II) Caracterul gratuit al folosinței imobilelor de către beneficiarii fiduciei este prevăzut în contractele de fiducie, astfel încât avantajul economic al beneficiarilor fiduciei este tocmai valoarea folosinței imobilelor în cauză, fiind imposibilă realizarea unor venituri contabilizate atunci când constituitorul este și beneficiar al folosinței imobilelor. Există o imposibilitate absolută pentru fiduciar să factureze beneficiarilor fiduciei folosirea imobilelor respective (chirie) din două motive:

a) folosința gratuită este statuată prin contractul de fiducie în favoarea beneficiarilor fiduciei;

b) beneficiarii fiduciei nu ar putea realiza în speță venituri din chirii pentru facturi plătite de ei înșiși, imposibilitate care există numai în cazul în care constituitorul fiduciei este și beneficiarul ei prin uz direct al imobilului. Dacă s-ar proceda în mod contrar, aceasta ar reprezenta o denaturare a rezultatelor financiare ale celor două societăți beneficiare întrucât „venitul” înregistrat dintr-o eventuală factură emisă de fiduciar drept „chirie” ar fi egal cu valoarea înregistrată de beneficiarul fiduciei drept „cheltuielă cu chiria”, însă cheltuielile cu operațiunile fiduciare (care ar trebui acoperite integral din veniturile fiduciei, pentru a face operațiunile fiduciare „profitabile”) ar trebui să includă și amortizarea imobilelor dar și onorariul fiduciarului (acesta fiind pentru constituitorul fiduciei tot o cheltuielă legată de operațiunile fiduciare). Acesta ar conduce la o situație absurdă și chiar ilegală întrucât ar însemna ca fiecare beneficiar al fiduciei să înregistreze ca „venit” valoarea facturilor emise

pentru „chirie” (folosința imobilelor), chirie ce va include în mod necesar valoarea tuturor cheltuielilor cu operațiunile fiduciare, plus o cotă de profit, iar la „cheltuieli” ar înregistra toate cheltuielile din raportul trimestrial al fiduciarului (inclusiv valoarea amortizării lunare a imobilelor), potrivit art. 25<sup>1</sup> din Codul fiscal, plus onorariul fiduciarului (este cheltuială deductibilă din impozitul pe profit, fiind servicii aferente activității aducătoare de venit), dar și valoarea facturii de chirie achitată (în calitate de utilizator al imobilului, devenit „chiriaș”), aceasta fiind cheltuială aferentă activității productive desfășurate, adică s-ar ajunge să se înregistreze pe cheltuieli de două ori aceleași sume.

În consecința considera că un asemenea raționament este absurd și ilegal, nici fiduciarul și nici beneficiarii fiduciei neputând accepta un asemenea mod de lucru la care instigă direct opinia exprimată de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal – Direcția de legislație în domeniul TVA.

De asemenea contestatara susține că rentabilitatea beneficiarilor fiduciei ar fi fraudulos denaturată în această ipoteză, întrucât s-ar înregistra o creștere a veniturilor (din activități fiduciare) care ar crește cifra de afaceri (activitățile fiduciare fiind o „afacere” pentru beneficiarul fiduciei, care primește bani de la fiduciar, acesta fiind privit ca un „terț” față de grupul de firme al beneficiarului fiduciei), aceasta pe seama unor cheltuieli făcute de chiar beneficiarii fiduciei.

În concluzie, folosința gratuită a imobilelor este un avantaj economic pentru beneficiarii fiduciei, toate rezultatele economice ale activităților fiduciare (venituri/pierderi) se înregistrează direct în evidențele financiar-contabile ale beneficiarilor (lucru verificat și confirmat de inspecția fiscală), iar imobilele sunt folosite pentru desfășurarea de către beneficiari a unor activități de producție industrială aducătoare de profit (situație de asemenea verificată și confirmată de inspecția fiscală).

Având în vedere că esența contractului de fiducie constă în existența titlului juridic de proprietate la fiduciar, iar a avantajului economic la beneficiarul fiduciei, rezultă că toate investițiile realizate prin intermediul proprietarului fiduciar sunt dovedite ca necesare și utile activității de producție industrială desfășurată de beneficiarii fiduciei, aceasta fiind activitate pentru care se înregistrează profit de către beneficiarii fiduciei, ceea ce impune rambursarea integrală a sumelor achitate de fiduciar cu titlu de TVA în cadrul facturilor emise de furnizorii lucrărilor de construire, sumele recuperate de fiduciar din TVA urmând a reprezenta sume ce trebuie decontate obligatoriu beneficiarilor fiduciei, prin rapoartele trimestriale ale fiduciarului către beneficiarii fiduciei.

Societatea susține că refuzul ANAF de rambursare a TVA din activitățile fiduciare se va concretiza în fiscalizarea X și Asociației – S.C.A. și a beneficiarilor fiduciei cu sumele reprezentând TVA, ceea ce contravine atât Codului fiscal (plătitorii de TVA având dreptul de deducere integrală a TVA achitate și de a beneficia de rambursarea TVA negative), cât și Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind taxa pe valoarea adăugată (cunoscută și ca „Directiva 6”) prin încălcarea „principiului neutralității TVA”, în sensul că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi fiscalizată pentru plătitorii de TVA (devenind astfel un impozit suplimentar ilegal pentru această categorie de contribuabili).

Facturile fiind emise de furnizori pe numele proprietarului fiduciar, beneficiarii fiduciei nu pot cere direct rambursarea TVA pentru investițiile realizate de ei, chiar dacă rezultatul investiției (hale de producție industrială) este folosit de beneficiarii fiduciei exclusiv în scopul desfășurării activității de producție industrială aducătoare de profit.

De asemenea, apreciază că fiduciarul nu poate fi considerat comisionar al constituitoarelor fiduciei decât dacă s-ar ignora regimul juridic al fiduciei.

Rezultă că, potrivit concluziilor din Raportul de Inspecție Fiscală contestat, nici

proprietarul fiduciar, nici constitutorii/beneficiari ai fiduciei, deși sunt toți înregistrați legal ca plătitori de TVA, nu vor putea să deducă TVA aferentă investițiilor în capacități de producție industrială, deși toți înregistrează venit impozabil/profit și desfășoară activități perfect legale, ceea ce ar reprezenta un impozit nedatorat pe care statul român l-ar percepe prin refuzul de rambursare a TVA, cu încălcarea obligațiilor legale și a celor internaționale privind respectarea legislației Uniunii Europene.

Contestatarul solicita și obligarea D.G.R.F.P. Bucuresti - Administratia Sector .. a Finantelor Publice la plata catre subscrisa X si Asociatii a dobanzilor de intarziere incepand cu data de 10 noiembrie 2013 (45 de zile de la data primei solicitari de rambursare a TVA) pana la achitarea integrala catre X si Asociatii –S.C.A. a TVA de rambursat si a dobanzilor legal stabilite pentru fiecare dintre cele 7 deconturi de TVA cu optiune de rambursare a taxei negative, respectiv obligarea D.G.R.F.P. Bucuresti - Administratia Sector ..a Finantelor Publice la restituirea catre X si Asociatii –Societate Civila de Avocati a sumei de .. RON ( reprezentand TVA), a sumei de .. RON ( reprezentand dobanzi) si a sumei de .. RON ( reprezentand penalitati de intarziere ), astfel cum au fost aceste sume prevazute ca obligatie de plata in Decizia contestata si achitate de subscrisa in data de 08.04.2015, acestea fiind in realitate sume nedatorate.

**II.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector . a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala la X SI ASOCIATII – Societate Civila de Avocati, pentru:

- perioada 01.01.2008-31.08.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. . pentru suma de . lei;
- perioada 01.09.2013-30.09.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei;
- perioada 01.10.2013-31.10.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei;
- perioada 01.11.2013-31.12.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei;
- perioada 01.01.2014-31.01.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei;
- perioada 01.02.2014-31.07.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei;
- perioada 01.08.2014-31.12.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ., pentru suma de . lei.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ., iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care deasfasoara activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ., prin care s-a aprobat la rambursare TVA în suma de . lei, s-a respins la rambursare TVA în cuantum de . lei și s-au stabilit obligații suplimentare de plata privind TVA în suma de . lei și obligații fiscale accesorii în suma de .lei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

X si Asociatii –Societate Civila de Avocati este înregistrată ca persoana fizica autorizata în baza Deciziei nr. . a Consiliului Baroului Bucuresti (initial sub denumirea „X, . și Asociatii”, denumirea fiind schimbată în „X și Asociatii” prin Decizia nr. . a Consiliului Baroului Bucuresti), si are codul de inregistrare fiscala în scopuri de TVA RO..

### 3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar de plata în suma de . lei;

*Cauza supusa solutionarii este daca fiduciarul are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitionarii bunurilor și serviciilor pentru extinderea și modificarea halelor de producție utilizate de constitutorii – beneficiari si puse la dispoziție cu titlu gratuit constitutorilor – beneficiari.*

**În fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. ., X si Asociatii – Societate Civila de Avocati a solicitat spre rambursare soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata în valoare de. lei aferent deconturilor de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativă și optiune de rambursare, înregistrate la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT-., nr. INTERNT-., nr.INTERNT-., nr.INTERNT-., INTERNT-. si nr.INTERNT-..

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care deasfasoara activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ., organele de inspectie fiscala din cadrul AS.FP, au stabilit:

- taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar de plata în suma de . lei;
- taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de . lei;
- taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare în suma de. lei;
- taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar și ramasa de plata în suma de .ei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de . lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta achizitiilor efectuate de catre S.C.A. X și Asociatii din activitatea de fiduciar, in numele sau, dar cu efecte fiscale in seama beneficiarului fiduciei, respectiv SC .SRL si SC . SRL, nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile conform art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept**, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...]."**

**"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>^</sup>1 alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau**

**sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

**(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit deducerea acesteia cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. ***A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.***

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca achizitiile facturate au fost efectuate in folosul propriilor operatiuni taxabile.***

Potrivit dispozitiilor in materie prevazute de Codul civil din anul 2011:

„**Art. 773.** Fiducia este operatiunea juridica prin care unul sau mai multi constituintori transfera drepturi reale, drepturi de creanta, garantii ori alte drepturi patrimoniale sau un ansamblu de asemenea drepturi, prezente ori viitoare, catre unul sau mai multi fiduciar care le exercita cu un scop determinat, in folosul unuia sau mai multor beneficiari. Aceste drepturi alcatuiesc o masa patrimoniala autonoma, distincta de celelalte drepturi si obligatii din patrimoniile fiduciarilor.”

„**Art. 774. Izvoarele fiduciei.**

(1) Fiducia este stabilita prin **lege** sau prin **contract** incheiat in forma autentica. Ea trebuie sa fie expresa. (...)”

„**Art. 777. Beneficiarul fiduciei.** Beneficiarul fiduciei poate fi constituintorul, fiduciarul sau o terta persoana .”

„**Art. 779. Continutul contractului de fiducie.**

Contractul de fiducie trebuie sa mentioneze, sub sanctiunea nulitatii absolute:

a) drepturile reale, drepturile de creanta, garantiile si orice alte drepturi patrimoniale transferate;

b) durata transferului, care nu poate depasi 33 de ani incepand de la data incheierii sale;

- c) identitatea constitutorului sau a constitutorilor;
- d) identitatea fiduciarului sau a fiduciarilor;
- e) identitatea beneficiarului sau a beneficiarilor ori cel puțin regulile care permit determinarea acestora;
- f) scopul fiduciei și întinderea puterilor de administrare și de dispoziție ale fiduciarului ori ale fiduciarilor.”

**„Art. 780. Inregistrarea fiscală.**

(1) Sub sancțiunea nulității absolute, contractul de fiducie și modificările sale trebuie să fie înregistrate la cererea fiduciarului, în termen de o lună de la data încheierii acestora, la organul fiscal competent să administreze sumele datorate de fiduciar bugetului general consolidat al statului.”

**„Art. 782. Precizarea calității fiduciarului.**

(1) Când fiduciarul acționează în contul masei patrimoniale fiduciare, el poate să facă mențiune expresă în acest sens, cu excepția cazurilor în care acest lucru este interzis prin contractul de fiducie.

(2) De asemenea, când masa patrimonială fiduciară cuprinde drepturi a căror transmitere este supusă publicității, în registrul de publicitate fiduciarul poate solicita să se menționeze denumirea fiduciarului și calitatea în care acționează.

(3) În toate cazurile în care constitutorul sau beneficiarul solicită acest lucru în conformitate cu contractul de fiducie, fiduciarul va trebui să își precizeze calitatea în care acționează. În caz contrar, dacă actul este pagubitor pentru constitutor, se va considera că actul a fost încheiat de fiduciar în nume propriu. „

În speță, analizând documentația existentă în dosarul cauzei se rețin următoarele:

X și Asociații – Societate Civilă de Avocați, are calitatea de **fiduciar** atât pentru SC .SRL, CUI ., cu domiciliul fiscal situat în Comuna ., conform contractului de fiducie încheiat în data de ..2012, înscris în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare sub nr.2012-. în data de 0..2012 și înregistrat la Administrația Sector . a Finanțelor Publice sub nr. ., beneficiar fiind SC . SRL, cât și pentru SC . SRL, CUI ., cu domiciliul fiscal în str.., conform contractului de fiducie încheiat în data de ..2012, înscris în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare sub nr.. – CZJ în data de .4.2012 și înregistrat la Administrația Sector . a Finanțelor Publice sub nr. ., beneficiar fiind SC . SRL.

La data încheierii contractelor de fiducie cu X și Asociații – Societate Civilă de Avocați, cele două societăți erau utilizatori ai proprietăților imobiliare situate în str.., conform Contractului de leasing financiar încheiat cu .LEASING CORPORATIUN IFN SA BUCURESTI, convenind cu societatea de leasing, încetarea prin comun acord a contractului de leasing financiar pentru cota lor parte din proprietatea imobiliară. Totodată au informat societatea de leasing mai sus menționată cu privire la faptul că **Fiduciarul**, respectiv X și Asociații – Societate Civilă de Avocați va exercita dreptul de cumpărare a imobilelor, în numele lor.

Conform contractelor de fiducie menționate mai sus, X și Asociații – Societate Civilă de Avocați este autorizată prin lege să acționeze ca fiduciar în România și să dețină bunuri în numele și pe seama beneficiarilor, potrivit legii și accepta prin cele două contracte de fiducie să acționeze, potrivit termenilor acestor instrucțiuni. Conform contractelor de fiducie, SC . SRL și SC . SRL intenționează să pună la dispoziția fiduciarului, dând instrucțiuni către acesta să accepte fondurile necesare pentru cumpărarea imobilelor

mentionate in contractele de fiducie intr-un cont fiduciar deschis in acest scop si sa folosesca fondurile numai pentru dobandirea imobilelor si pentru orice cheltuiala legata de aceste achizitii, dar fara a se limita la taxe notariale, impozite, cheltuieli de inregistrare si sa detina imobilele respective pe seama lor (SC... SRL si SC .SRL) si pe o baza fiduciara.

Fondurile transferate in contul fiduciar de catre cele doua societati sunt rezultate din activitatea de productie, imprumuturi de la asociatii sai sau societati inrudite, fiind si urmand sa ramana beneficiarii de drept ai fondurilor transferate in cele doua conturi fiduciare, iar apoi si ai imobilelor. X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, in calitate de **fiduciar**, declara, conform contractelor de fiducie, faptul ca accepta fondurile respective precum si ca achizitioneaza imobilele respective, pe seama si pe o baza fiduciara pentru cele doua societati.

De asemenea, cele doua societati au numit pe X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, ca **fiduciar**, pentru a detine pe seama lor, titlul juridic pe care fiecare dintre parti il are asupra terenului si cladirii.

Totodata, conform celor doua contracte de fiducie, X si Asociatii – Societate Civila de Avocati indeplineste orice atributie a unui **Fiduciar** pentru un termen de 33 (treizeci si trei) de ani, cu privire la achizitionarea si detinerea imobilelor respective, inclusiv orice extindere si modificare a acestora si in consecinta sa detina titlul de proprietate asupra acestor imobile, pe seama sa si pe o baza fiduciara, in limitele prevazute de lege. Conform acelorasi contracte de fiducie, cele doua societati transfera si fiduciarul accepta transferul unor sume in contul fiduciar, deschis de fiduciar la Banca . TIRIAC BANK SA.

In baza acestor contracte de fiducie, X si Asociatii – Societate Civila de Avocati a dobandit dreptul de proprietate asupra imobilului compus din Apartamentul Complex Industrial . si Apartamentul Complex Industrial .

Fiduciarul figureaza drept proprietar inregistrat al imobilelor in cartea funciara a Municipiului .

In data de ..2012, conform extraselor de cont emise de catre . LEASING CORPORATIUN IFN SA (fostul proprietar al imobilelor mentionate mai sus), fiduciarul a achitat urmatoarele sume:

- . lei, din care TVA . lei, conform facturii nr. . primita de catre SC. SRL de la . LEASING CORPORATIUN IFN SA, reprezentand ultima rata din cadrul contractului de leasing financiar;
- . lei din care valoare TVA . lei, conform facturii nr. . primita de catre SC .INDUSTRIES ROMANIA de la . LEASING CORPORATIUN IFN SA, reprezentand ultima rata din cadrul contractului de leasing financiar.

Societatea Civila de Avocati X si Asociatii nu a dedus TVA aferenta facturilor mentionate mai sus.

Incepand cu luna martie 2012, conform Autorizatiei de construire nr.. s-au derulat operatiuni de extindere a halei industriale, pentru uzul constitutorului-beneficiar SC . SRL, proprietar fiind X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, in calitate de proprietar fiduciar, iar conform Autorizatiei de construire nr.. s-au derulat operatiuni de extindere a halei industriale, pentru uzul constitutorului-beneficiar SC . SRL, proprietar fiind X si ASOCIATII – Societate Civila de Avocati

Cheltuielile de extindere au fost achitate diversilor furnizori (proiectanti, constructori, furnizori de materiale de constructie si echipamente, din Romania si din UE) de catre X si Asociatii – Societate Civila de Avocati pe baza fondurilor transferate de la constituintorul-beneficiar SC . SRL si SC ., facturile emise de furnizorii din Romania fiind purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

Din evidenta contabila a X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, reiese faptul ca sumele depuse de SC . SRL si SC . sub forma de fonduri lunare sunt considerate de catre fiduciar, ca **venituri neimpozabile**, iar cheltuielile rezultate din achitarea lucrarilor de construire si extindere a halei industriale destinate realizarii obiectului de activitate al lui SC .SRL si SC .in calitate de beneficiari ai fiduciei, sunt considerate de catre X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, ca fiind **cheltuieli nedeductibile**.

Trimestrial, X si Asociatii – Societate Civila de Avocati, in calitate de fiduciar transmite catre SC .SRL si SC . in calitate de constituintori-beneficiari, un raport privind activitatile fiduciare, impreuna cu veniturile si cheltuielile aferente acestor activitati. Din verificarile efectuate s-a constatat faptul ca in aceste rapoarte de activitate sunt cuprinse veniturile financiare (dobanzile bancare aplicate conturilor fiduciare) si platile efectuate de fiduciar pentru trimestrul respectiv, raport care este structurat in functie de felul achizitiilor. Veniturile financiare mentionate mai sus, nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

**Conform contractului de fiducie incheiat intre cele doua parti, “La incetarea prezentului Contract, activele detinute de Fiduciar (...) vor fi transeate beneficiarului”, masa patrimoniala fiind mai mare decat la incheierea contractului de fiducie mentionat mai sus.**

In data de 1.0.2013, prin formularul „Solicitare de control incrucisat” nr., Administratia Sector . a Finantelor Publice a solicitat Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice ., un control incrucisat la SC . SRL, CUI ., cu domiciliul fiscal situat in Comuna . si SC . SRL, CUI ., cu domiciliul fiscal in str.

Prin adresa nr., Directia Generala Regionala a Finantelor Publice . transmite rezultatele **controlului incrucisat la SC . SRL:**

1. La adresa din str.. isi desfasoara activitatea, SC . SRL, acesta inregistrand venituri din „*fabricarea de echipamente electrice si electronice pentru autovehicule si pentru motoare de autovehicule*”, cod CAEN -2931, unde in fapt se afla imobilul compus din doua Apartamente (Apartament Complex Industrial . si Apartament Complex Industrial .) si care pana in data de 30.03.2012, a fost in folosinta SC Hella Romania SRL in baza unui contract de Leasing Financiar incheiat cu .Leasing Corporation IFN SA Bucuresti. Odata cu incetarea contractului de leasing financiar si a incheierii contractului de fiducie, cu Societatea Civila de Avocati X si Asociatii, SC . SRL, a informat banca, ca fiduciarul va exercita dreptul de cumparare a imobilelor, in numele clientului.

2. In ceea ce priveste relatiile comerciale desfasurate de SC . SRL si Societatea Civila de Avocati – X si Asociatii rezulta urmatoarele :

- s-a identificat contractul de fiducie incheiat intre SC . SRL in calitate de constituintor si beneficiar si Societatea Civila de Avocati X si Asociatii in calitate de fiduciar, si autentificat de Biroul Notarului Public . sub nr. . prin care Societatea Civila de Avocati – X si Asociatii este desemnata fiduciar pentru o perioada de 33 ani, in ceea ce priveste achizitionarea si

detinerea imobilelor in care isi desfasoara activitatea SC . SRL, inclusiv orice extindere si modificare a acestora .

- plata contravalorii utilitatilor in ceea ce priveste aceste imobile se efectueaza dupa cum urmeaza: in cazul apa – canal si energie electrica, facturile sunt emise de furnizorii de utilitati catre SC ., iar acesta refactureaza o cota parte catre SC . SRL; in cazul gazelor naturale facturile sunt emise de furnizorii de utilitati catre SC . SRL, iar aceasta refactureaza o cota parte catre SC . SRL.

- cu privire la modul de inregistrare in contabilitate a veniturilor si cheltuielilor rezultate din administrarea masei patrimoniale din Contractul de Fiducie identificam urmatoarele :

- trimestrial Societatea Civila de Avocati X si Asociatii, transmite catre SC . SRL un raport de activitate fiduciar, in care sunt cuprinse in detaliu toate platile efectuate de fiduciar, pentru trimestrul respectiv (se transmit si copii de pe facturile de achizitii care se deconteaza), raport care este structurat in functie de felul achizitiilor si din care exemplificam contravaloare lucrari de extindere hala, valoarea carora a fost inregistrata de catre constitutorul – beneficiar, respectiv SC . SRL in contul 231 analitic distinct, plati impozite si taxe locale, comisioane si spete bancare, asigurari, taxe autorizare, etc. *fiind de asemenea cuprinse si cheltuieli cu amortizarea imobilelor care fac obiectul contractului de fiducie.*

- din punct de vedere al elementelor de cheltuiala SC .. SRL inregistreaza pe costuri aceste operatiuni in functie de natura acestora, iar lucrarile efectuate cu extinderea halei de productie sunt inregistrate in contul 231 „Imobilizari corporale in curs“. Toate aceste operatiuni sunt inregistrate prin intermediul contului 401 „Furnizori“ cod analitic distinct 100000535 ”Fiducie X si Asociatii”, respectiv sub forma de decontari. Lucrarile de investitii efectuate la imobilul care face obiectul contractului de fiducie, au fost finalizate, fiind efectuata si receptia finala .

- nu au fost identificate elemente de venituri inregistrate in contabilitatea SC .. SRL drept consecinta a Contractului de *Fiducie* .

- referitor la taxa pe valoarea adaugata SC . SRL nu inregistreaza TVA deductibila si colectata aferenta operatiunilor rezultate din Contractul de Fiducie. S-a constatat ca se inregistreaza TVA neexigibila prin intermediul contului 4428, analitic distinct si care reprezinta TVA inscrisa in facturile de lucrari executate si garantia de buna executie (*si care reprezinta TVA de dedus pentru Societatea Civila de Avocati X si Asociatii*); ulterior sumele inregistrate in soldul contului 4428 de catre SC . SRL, *urmeaza a fi restituit de catre fiduciar, in cazul in care aceste va beneficia de rambursarea soldului sumei negative a TVA. Astfel la 31.07.2013 TVA neexigibila rezultata din operatiunile de decontare cu X si Asociatii este in suma de .. lei.*

- referitor la modul de inregistrare in contabilitate de catre SC.. SRL a productiei si respectiv a veniturilor, retinem faptul ca productia obtinuta este inregistrata la cost efectiv de productie prin intermediul contului 345, iar productia aflata in curs de realizare la finele fiecarei perioade de referinta (luna), se contabilizeaza tot la cost de productie prin intermediul contului 331. Societatea utilizeaza ca metoda de evaluare a stocurilor metoda FIFO prin care bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al primei intrari, iar pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se

evalueaza la costul de achizitie sau de productie al lotului urmator, in ordine cronologica;

- din punct de vedere al veniturilor, la data inregistrarii in conturile mai sus amintite, SC . SRL procedeaza la inregistrarea contravalorii bunurilor la cost de productie in contrapartida cu contul 711 "variatiile stocurilor", iar la data livrării efective a produselor se inregistreaza contravaloarea acestora prin intermediul contului 701 "venituri din vanzarea produselor finite";

- precizam faptul ca SC . SRL inregistreaza TVA de rambursat, acesta fiind solicitat lunar la rambursare. Ultima inspectie fiscala privind TVA a cuprins perioada de pana la 31.12.2012, conform Raport de Inspectie Fiscala nr., iar ulterior acestei perioade contribuabilul a beneficiat de rambursare si compensare TVA cu control ulterior.

Prin adresa nr., Directia Generala Regionala a Finantelor Publice.. transmite rezultatele **controlului incrucisat la S.C. .. SRL** :

1. La adresa din str... isi desfasoara activitatea, SC ., acesta inregistrand venituri din „fabricarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din material plastic”, cod CAEN -2221,1629, unde in fapt se afla imobilul compus din doua Apartamente (Apartament Complex Industrial . si Apartament Complex Industrial .) si care pana in cursul anului 2012 a fost in folosinta, SC . in baza unui contract de Leasing Financiar incheiat cu . Leasing Corporation IFN SA Bucuresti. Odata cu incetarea contractului de leasing financiar si a incheierii contractului de fiducie cu Societatea Civila de Avocati X si Asociatii, SC . SRL a informat banca, ca fiduciarul va exercita dreptul de cumparare a imobilelor, in numele clientului.

2. In ceea ce priveste relatiile comerciale desfasurate de SC . SRL si Societatea Civila de Avocati –X si Asociatii rezulta urmatoarele :

- s-a identificat contractul de fiducie incheiat intre SC . SRL in calitate de constitutor si beneficiar si Societatea Civila de Avocati X si Asociatii in calitate de fiduciar, autentificat de Biroul Notarului Public . sub nr. ., prin care Societatea Civila de Avocati –X si Asociatii este desemnata fiduciar pentru o perioada de 33 ani, in ceea ce priveste achizitionarea si detinerea imobilelor in care isi desfasoara activitatea SC . SRL, inclusiv orice extindere si modificare a acestora;

- plata contravalorii utilitatilor in ceea ce priveste aceste imobile se efectueaza dupa cum urmeaza : in cazul apa –canal si energie electrica, facturile sunt emise de furnizorii de utilitati catre SC ., iar acesta refactureaza o cota parte catre SC . SRL; in cazul gazelor naturale facturile sunt emise de furnizorii de utilitati catre SC . SRL, iar aceasta refactureaza o cota parte catre SC .SRL;

- cu privire la modul de inregistrare in contabilitate SC . SRL a veniturilor si cheltuielilor rezultate din administrarea masei patrimoniale din Contractul de Fiducie identificam urmatoarele :

- trimestrial Societatea Civila de Avocati –X si Asociatii, transmite catre SC . SRL un raport de activitate fiduciar, in care sunt cuprinse in detaliu toate platile efectuate de fiduciar, pentru trimestrul respectiv (si care in general se refera la plati impozite si taxe locale, comisioane si speze bancare, asigurari, taxe autorizare, contravaloarea lucrarilor de constructii executate, etc fiind de asemenea cuprinse si cheltuieli cu amortizarea imobilelor);

- din punct de vedere al elementelor de cheltuiala S.C. . SRL, inregistreaza pe costuri

cheltuieli in functie de natura acestora, iar in cazul investitiilor in contul 231 "Imobilizari corporale in curs", toate aceste operatiuni sunt inregistrate prin intermediul contului 471.400 „Cheltuieli inregistrate in avans” analitic distinct “Fiducie X si Asociatii”, respectiv sub forma de decontari;

- nu au fost identificate elemente de venituri inregistrate in contabilitatea S.C. . SRL, drept consecinta a Contractului de Fiducie;

- referitor la taxa pe valoarea adaugata SC . nu inregistreaza TVA deductibila si colectata aferenta operatiunilor rezultate din Contractul de Fiducie. S-a constatat ca se inregistreaza TVA neexigibil prin intermediul contului 4428, analitic distinct 36, si care reprezinta TVA inscrisa in facturile de lucrari executate si garantia de buna executie (si care reprezinta TVA de dedus pentru Societatea Civila de avocati X si Asociatii); ulterior sumele inregistrate in soldul contului 4428.36 de catre SC . SRL, urmeaza a fi restituit de catre fiduciar, in cazul in care acesta va beneficia de rambursarea soldului sumei negative a TVA;

-referitor la modul de inregistrare in contabilitate de catre SC Schieffer Industries Romania SRL a productiei si respectiv a veniturilor, retinem faptul ca productia obtinuta este inregistrata la cost efectiv de productie prin intermediul contului 345, iar productia aflata in curs de realizare la finele fiecarei perioade de referinta (luna), se contabilizeaza tot la cost de productie prin intermediul contului 331. Societatea utilizeaza ca metoda de evaluare a stocurilor metoda FIFO prin care bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al primei intrari, iar pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al lotului urmator, in ordine cronologica;

- din punct de vedere al veniturilor, la data inregistrarii in conturile mai sus amintite, S.C. . SRL procedeaza la inregistrarea contravalorii bunurilor la cost de productie in contrapartida cu contul 711 “variatiile stocurilor”, iar la data livrării efective a produselor se inregistreaza contravaloarea acestora prin intermediul contului 701” venituri din vanzarea produselor finite”

- precizam faptul ca SC . SRL inregistreaza la finele lunii iunie 2013 TVA de plata in suma de . lei, iar la finele lunii octombrie 2013, TVA de plata in suma de . lei .

Astfel, in perioada 2012 - 2014, TVA deductibila aferenta operatiunilor derulate de catre X si Asociatii – Societate Civila de Avocati din activitatea de fiduciar, in numele sau, dar cu efecte fiscale in seama beneficiarului fiduciei, respectiv SC . SRL si SC . este in suma totala de . lei, din care TVA in suma de . lei, dedusa pentru lucrari de construire si extindere a imobilului compus din Apartamentul Complex Industrial .si Apartamentul Complex Industrial ., de la SC .SRL, . SRL, . SRL,. SRL, SC . SRL, SC . SRL, . SRL, . SRL, SC . SRL, SC . SRL, conform contractelor incheiate, facturilor si situatiilor de lucrari si TVA in suma de . lei este aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri, reprezentand profile aluminiu, module de iluminat cu led – .Lugoj, de la . GMBH, Austria si . und CO-GERMANIA.

În raport de situația de fapt prezentată, dispozițiile legale incidente și susținerile societății contestatoare și documentele depuse de aceasta se rețin următoarele:

1. Când dreptul de proprietate asupra masei patrimoniale fiduciare se transferă, adică mai întâi de la constitutor la fiduciar și apoi, eventual, de la fiduciar la beneficiar, se realizează un transfer cu semnificație fiscală.

La transferul masei patrimoniale fiduciare de la constitutor către FIDUCIAR pentru situația în care CONSTITUITORUL este identic cu BENEFICIARUL, legiuitorul fiscal consideră că transferul de la CONSTITUITOR la FIDUCIAR atunci când BENEFICIARUL este echivalent cu CONSTITUITORUL **nu este transfer fiscal impozabil**, chiar dacă din punct de vedere civil există un transfer al dreptului de proprietate asupra masei patrimoniale fiduciare.

Intrucât la terminarea fiduciei masa patrimonială fiduciară se întoarce în patrimoniul CONSTITUITORULUI, din punct de vedere fiscal **transferul este neimpozabil**, după cum menționează art. 25<sup>1</sup> alin. 1 lit. a) Codul fiscal. Legea menționează că doar transferul de la CONSTITUITOR la FIDUCIAR este neimpozabil. De asemenea, această dispoziție legală se aplică doar pentru subiectele care au calitatea de contribuabili ai impozitului pe profit, după cum stabilește art. 13 Codul fiscal. Pentru MASA PATRIMONIALĂ FIDUCIARĂ transmisă în cadrul relației juridice mai sus menționate, FIDUCIARUL trebuie să conducă o evidență contabilă separată astfel încât să transmită trimestrial CONSTITUITORULUI, pe bază de decont, veniturile și cheltuielile rezultate din administrarea patrimoniului conform contractului.

Atât valoarea fiscală a activelor transmise cât și amortizarea fiscală vor fi continuate sub regimul existent la CONSTITUITOR, în sensul că valoarea fiscală a masei patrimoniale fiduciare este egală cu valoarea fiscală pe care aceasta o avea la CONSTITUITOR, iar amortizarea se continuă după regulile aplicabile masei patrimoniale fiduciare existente la CONSTITUITOR.

2. În speta, începând cu luna martie 2012 s-au derulat operațiuni de extindere a halelor industriale, pentru uzul constitutorilor – beneficiari SC . SRL și SC . SRL, SCA X și Asociații fiind proprietar pe seama sa și pe o bază fiduciară pentru cele două societăți, iar cheltuielile au fost achitate furnizorilor de către SCA X și Asociații din fondurile transferate de la constitutorii – beneficiari.

Din evidența contabilă a SCA X și Asociații, rezultă că sumele depuse sub formă de fonduri lunare sunt considerate de fiduciar ca **venituri neimpozabile**, iar cheltuielile rezultate din achitarea lucrărilor de construire și extindere a halei industriale destinate realizării obiectului de activitate al constitutorilor - beneficiari ai fiduciei, sunt considerate de către fiduciar ca fiind **cheltuieli nedeductibile**.

De asemenea, achizițiile de hale industriale nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile de către societatea X și Asociații, ci de către beneficiarii fiduciei (. SRL, respectiv . SRL), ambii fiind de asemenea plătitori de TVA, dar aceștia fiind și plătitori de impozit pe profit, iar rezultatele activităților fiduciare sunt incluse în rezultatele lor economico-financiare ca venituri/cheltuieli. Pentru „X și Asociații – S.C.A.” activitățile de administrare a patrimoniului fiduciar sunt generatoare de onorarii (cu TVA) din activități fiduciare;

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

Potrivit cap.I „Numirea și obiectul Contractului” din contractele de fiducie, părțile au convenit următoarele: „(...) **Clientul va fi unicul beneficiar al fondurilor din contul Fiduciar, iar ulterior al imobilelor și va avea toate drepturile și obligațiile cu privire la folosința și utilizarea acestora în scopuri economice, în activitatea sa proprie și/sau în interesul sau propriu.**”

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, o persoană **impozabilă** are dreptul la deducere în aceeași măsură în care **achizițiile sunt efective și sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.**

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a 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 esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

*Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca achizitiile facturate au fost efectuate in folosul operatiunilor impozabile ale contribuabilului ce deduce taxa respectiva.*

Ori așa cum s-a arătat, cheltuielile de extindere a imobilelor au fost achitate diversilor furnizori de către fiduciarul SCA X si Asociatii pe baza fondurilor transferate de la constitutorii . SRL, respectiv . SRL, acestia fiind **unicii beneficiari ai imobilelor și au toate drepturile și obligatiile cu privire la folosinta și utilizarea acestora în scopuri economice, în activitatea lor proprie și/sau în interesul lor propriu, avand in vedere ca dupa achizitia bunurilor imobile de catre fiduciar, acesta a pus, fara plata, imobilele la dispozitia constitutorilor – beneficiari unde acestia isi desfasoara activitatea.**

In ceea ce priveste principiile reliefate in jurisprudenta europeana in materie de TVA se retine ca principiul neutralitatii TVA nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza in mod efectiv bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii.** In acest context, asa cum rezulta si din jurisprudenta comunitara anterior evocata, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care sa reiasa ca **achizitiile efectuate sunt destinate utilizarii în folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Mai mult, **neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.**

În concluzie, se mentioneaza ca societatea contestatoare nu utilizeaza investitiile efectuate în folosul sau ci le pune la dispozitia constitutorului – beneficiar, ori în materia TVA dreptul de deducere este legat de activitatea economica a fiecărei persoane impozabile. Ori, în situația în care fiduciarul și constitutorii – beneficiari sunt persoane impozabile distincte analiza dreptului de deducere se realizeaza pentru fiecare persoana impozabila în parte.

In consecinta, fata de cele anterior prezentate rezulta ca SCA X si Asociatii nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru **achizitii care nu sunt destinate utilizarii în folosul propriilor operatiuni taxabile,** motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de . lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara*

contestata, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor.

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care deasfasoara activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr..., organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de . lei, taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în suma de .lei, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare în suma de . lei, taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar și ramasa de plata în suma de. lei, precum și accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de .lei.

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

„Art. 120<sup>1</sup> - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

ARTICOLUL 120<sup>1</sup> a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora X SI ASOCIATII – Societate Civila de Avocati datoreaza TVA stabilita suplimentar, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente stabilite de inspectia fiscala, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin

prezenta si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE:**

Respinge contestatia **X SI ASOCIATII – Societate Civila de Avocati** formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care deasfasoara activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ., intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul AS.FP, prin care s-a aprobat la rambursare TVA în suma de . lei, s-a respins la rambursare TVA în cuantum de . lei, s-au stabilit obligatii suplimentare de plata privind TVA în suma de .lei și obligatii fiscale accesorii în suma de . lei.

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