

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDETULUI P R A H O V A**  
**Serviciul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA Nr. 75 din 11 septembrie 2008**  
**privind solutionarea contestatiei formulata de**  
**S.C. “...” S.R.L.**  
**din orasul ..., judetul Prahova**

**Serviciul Solutionare Contestatii** din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova**, prin adresa **nr. ... din ... august 2008** – înregistrata la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... august 2008**, în legatura cu contestatia **Societatii Comerciale “...” S.R.L. din orasul ..., judetul Prahova**, formulata împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din ... iunie 2008**, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum si împotriva **Raportului de Inspectie Fiscala** încheiat la data de **... iunie 2008** de consilier si inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, **comunicate societatii comerciale** la data de **... iulie 2008**.

În conformitate cu prevederile **art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, republicata în 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prin adresa sus-mentionata, **A.I.F. Prahova** a transmis **Dosarul contestatiei** catre D.G.F.P. Prahova - **Serviciul solutionare contestatii**.

**Organul de solutionare a contestatiei** constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata** (republicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv **depunerea contestatiei nr. .../...07.2008 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrata la A.I.F. Prahova sub **nr. .../... iulie 2008**, precum si **încadrarea în cuantumul de pâna la 1.000.000 lei a sumei totale ce formeaza obiectul cauzei**, procedeaza în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Facem precizarea ca, la dosarul cauzei exista, în original, **Împuternicirea avocatiala** data de S.C. “...” S.R.L. **Cabinetului de avocat ... din ...** pentru a formula contestatia.

**S.C. “...” S.R.L.** are **domiciliul fiscal** în **orasul ..., Str. ..., Nr. ...**, judetul Prahova, este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. **J29/.../...** si are codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal **RO**.

**Obiectul contestatiei** îl constituie suma totala de **... lei - din care:**

- **taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata** ..... **... lei;**
- **majorari de întârziere aferente TVA** ..... **... lei.**

**Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezulta:**

**I. – Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele (citat):**

"[...] Subscrisa S.C.... S.R.L., [...], legal reprezentata prin Director general ..., [...], Conventional reprezentata de "... Cabinet de avocat", [...], care actioneaza în numele si pe seama mea prin av. ..., în baza împuternicirii avocatiile anexate, formuleaza si depune

**CONTESTATIE**

împotriva Deciziei de impunere înregistrata sub nr..../....06.2008 [...], în ceea ce priveste suma de ... lei reprezentând TVA lunar si majorari de întârziere în suma de ... lei, regasite în decizie la rubrica 2.1.1. "Obligatii fiscale suplimentare de plata", stabilite prin raportul de inspectie fiscala încheiat la data de ....06.2008.

**MOTIVELE CONTESTATIEI**

[...] În raportul de inspectie fiscala, la capitolul III.2 "Taxa pe valoare adaugata" au fost stabilite obligatii de plata ale societatii cu privire la taxa pe valoare adaugata diferenta suplimentara în cuantum de ... lei si majorari de întârziere ... lei.

Pentru a ajunge la aceasta solutie organele de inspectie fiscala au considerat ca se impune ajustarea de TVA, în baza art. 149 alin 4, lit.a,pct.1 C.fisc.deoarece între S.C.... S.R.L. si S.C.X S.R.L. a fost încheiat contractul de comodat din data de ....03.2007, pe o perioada nelimitata, astfel încât spatiul pentru care S.C. ... S.R.L. si-a exercitat dreptul de deducere si a solicitat rambursarea de la bugetul statului a TVA aferenta achizitiilor de materiale si servicii pentru executia lucrarii a fost cedat cu titlu gratuit altei persoane juridice.

**Constatarile organelor de inspectie fiscala nu sunt însa conforme cu realitatea, astfel încât societatea nu poate fi subiect al art. 149 C..fisc.**

S.C.... S.R.L. a obtinut autorizatia de constructie nr. .../....07.2006 în vederea edificarii unui pavilion administrativ si hala industrială pentru reconditionare utilaje agricole si industriale, alei pietonale si carosabile, parcare, utilitati, bransamente electrice, gaze,apa, telefon, organizare de santier, împrejmuire, în care este prevazuta durata de executie a lucrarilor 24 luni.

În vederea realizarii acestui obiectiv S.C.... S.R.L. a încheiat contracte cu mai multe firme ( specializate pe diferite tipuri de lucrari) în vederea executarii unor lucrari, urmând ca o alta serie de alte lucrari sa fie realizate în regie proprie.

**Pentru aceasta lucrare PROCESUL VERBAL DE RECEPTIE LA TERMINAREA LUCRARILOR a fost încheiat la data de ....07.2008.**

Faptul ca s-a încheiat contractul de comodat nu poate duce în mod automat la concluzia ca imobilul a fost terminat, astfel încât S.C. ... S.R.L. sa poata fi subiect al art. 149 C.fisc.

Am aratat organelor de control ca s-a încheiat acest contract numai în vederea constituirii S.C.X S.R.L. ( al carei actionar majoritar suntem), acest contract fiind încheiat înainte chiar de înfiintarea acestei societati, respectiv la data de ....03.2007, deoarece era necesar ca la depunerea actelor de înfiintare sa existe dovada spatiului. Conform CUI aceasta a fost înfiintata la data de ....05.2007.

**În mod gresit organele de control au considerat data punerii în functiune a spatiului ca fiind septembrie 2007, si a facut aplicarea disp. art. 149 alin 3 lit b si art. 149 alin.5 lit a C.fisc.**

*Organele de control fiscal si-au motivat punctul de vedere pe împrejurarea ca la data de ....02.2007 s-au încheiat procese verbale de receptie si de predare - primire între S.C. Y S.R.L. Bucuresti, în calitate de constructor si S.C. ... S.R.L. în calitate de beneficiar.*

*Am invederat organelor de control ca se afla într-o mare eroare deoarece, în conformitate cu art. 32 din L.453/2001 “[...]”*

*Or, asa cum deja am aratat S.C.Y S.R.L. nu a efectuat edificarea în integralitate a halei, contractul de antrepriza având ca obiect “lucrari de constructii-montaj structura metalica-... kg, închideri panouri termoizolante-... mp, tâmplarie aluminiu- ... mp pentru obiectivul **Hala de productie**, situat în com...., jud. Prahova.*

***Aceste lucrari au fost predate la data de ....02.2007 si nu obiectivul la cheie astfel încât sa poata fi considerat a fi apt de a fi utilizat în scopul în care a fost construit.***

*Nu se poate considera, peste dispozitiile legale, care prevad, asa cum deja am aratat ca lucrarea este finalizata dupa încheierea PROCESULUI VERBAL DE RECEPTIE LA TERMINAREA LUCRARILOR, ca lucrarea este finalizata în momentul în care au fost ridicati peretii si a fost acoperita.*

*Procesul verbal din ....02.2007 a fost încheiat pentru a face posibila plata lucrarilor astfel cum au fost efectuate.*

*Am aratat organelor de inspectie fiscala ca pentru unele lucrari au fost încheiate contracte cu firme specializate (bransamente de electric, gaze, apa, pardoseli, despartituri interioare etc) si altele au fost efectuate în regie proprie.*

*Atât timp cât în autorizatia de construire aveam la dispozitie 24 de luni nu eram obligati sa terminam lucrarea mai devreme.*

*Odata cu finalizarea lucrarii am procedat la îndeplinirea cerintelor legale pentru înregistrarea si punerea în functiune a obiectivului.*

***Astfel, în conformitate cu Regulamentul de receptie a lucrarilor publicat în M.Of. nr. 193/28.07.1994, receptia la terminarea lucrarilor se face de catre o comisie din care, în mod obligatoriu va face parte un reprezentant al investitorului si un reprezentant al administratiei publice locale pe teritoriul careia este situata constructia.***

*În conformitate cu art. 26 din acelasi Regulament se precizeaza ca data receptiei este cea a încheierii de catre comisia de receptie a procesului verbal de receptie a lucrarilor.*

*[...] Numai dupa îndeplinirea tuturor acestor formalitati se poate considera încheiata o lucrare de constructie si nu dupa finalizarea unei singure secvente, asa cum au retinut organele de control.*

*Un argument suplimentar îl constituie împrejurarea ca, potrivit dispozitiilor legale, intabularea si înregistrarea fiscala sunt obligatorii a fi facute numai dupa obtinerea procesului verbal de receptie la terminarea lucrarii.*

*În acest sens, prin notificarea înregistrata sub nr. .../....06.2008 am solicitat organelor abilitate facerea mentiunilor privitoare la operatiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art. 141 alin 2 lit e din C.fisc.*

*Tot în vederea respectarii prevederilor C.fisc. si a celorlalte dispozitii legale în materie, la data de ....06.2008 între S.C.... S.R.L.si S.C.X S.R.L. a fost încheiat contractul de închiriere nr. ... care desfiinteaza contractul de comodat si, începând cu punerea în functiune a lucrarii TERMINATE, prin încasarea de chirie se ajunge la desfasurare de activitate economica.*

În aceste conditii ajustarea de TVA nu mai apare ca fiind posibila ( începând cu punerea în folosinta, dupa emiterea procesului verbal de receptie la terminarea lucrarii).

Fata de toate aceste considerente solicitam admiterea contestatiei si anulara actului administrativ astfel cum a fost contestat, respectiv cu privire la pct. 2.1.1. [...].”

**II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... iunie 2008, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspectie fiscala din ... iunie 2008, rezultă următoarele:**

\* – **Inspectia fiscala generala din ... iunie 2008** a avut ca obiectiv al controlului **verificarea modului de stabilire, evidentiere si declarare a impozitelor si taxelor datorate bugetului general consolidat** de catre S.C. “...” S.R.L. ..., printre care si **taxa pe valoarea adaugata** pentru **perioada februarie 2007 - aprilie 2008**.

În urma verificarii efectuate s-au întocmit **Raportul de inspectie fiscala din ... iunie 2008**.

În acest **Raport**, la **CAPITOLUL III - Constatările controlului** - pag. ..., **s-a consemnat (cită):**

**"[...] III.2. Taxa pe valoarea adaugata**

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal - Titlul VI, [...] si a Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, [...] si a vizat perioada februarie 2007 - aprilie 2008.

**[...] Urmare controlului, fata de T.V.A. de plata stabilita de societate s-a constatat o diferenta suplimentara de ... lei, dupa cum urmeaza:**

**2.1. --S.C. ... S.R.L. a desfasurat activitati de servicii în regim de perfectionare activa, (reparatii si vopsire a masinilor unelte uzate), în baza contractelor încheiate cu firma elvetiana S.A. Z. Activitatea s-a desfasurat la punctul de lucru din ..., str. ... nr. ... (contract închiriere a spatiului).**

**În baza autorizatiei de construire nr. .../...07.2006, în perioada iulie 2006 - august 2007, S.C. ... S.R.L. a realizat în comuna ..., str. ..., nr. ... un imobil (hala industrială, pavilion administrativ si echipamente tehnologice în valoare totala de ... lei), iar începând cu luna septembrie 2007 activitatea de reparatii s-a mutat la noul punct de lucru din ...**

Conform evidentei contabile **valoarea imobilului din ...** are următoarea componenta:

- hala industrială si pavilion administrativ (... mp) - ... lei;
- echipamente tehnologice (instalatie electrica, termica, alimentare apa, gaze, sistem supraveghere video etc.) - ... lei.

Potrivit **proceselor verbale de receptie** si de **predare - primire** încheiate în data de **...02.2007** între S.C. Y S.R.L. Bucuresti în calitate de constructor si S.C. ... S.R.L. în calitate de beneficiar, în ... februarie 2007, **s-a efectuat receptia pavilionului administrativ si a halei industriale din comuna ...**, iar echipamentele tehnologice au fost înregistrate în evidenta contabila (din contul 231 “Imobilizari corporale în curs”, în contul 212 “Mijloace fixe”) ca fiind date în folosinta în luna august 2007.

**În paralel cu executia imobilului din ... a fost înfiintata S.C. X S.R.L. având ca asociati S.C. .... S.R.L. ... (...% din capitalul social) si persoana juridica elvetiana Z S.A. (...% din capital), care odata cu preluarea salariatilor direct productivi ai S.C. ... S.R.L. a preluat si activitatea desfasurata de aceasta societate** respectiv reparatii, vopsire si alte

lucrari asupra masinilor unelte transmise de catre partenerul elvetian (dupa efectuarea lucrarilor de reparatii masinile unelte au fost returnate beneficiarului).

Dupa preluarea activitatii de catre S.C. X S.R.L., S.C. ... S.R.L. în calitate de prestator a încheiat cu aceasta societate (beneficiar) **contractele de prestari servicii din ...05.2007 si nr. .../...01.2008** prin care prestatorul executa (presteaza) la cererea beneficiarului lucrari/servicii de întretinere a halei industriale si a birourilor precum si alte servicii sau lucrari legate de obiectul de activitate al S.C. ... S.R.L.

Pretul contractului s-a ridicat la suma totala maxima de ... euro/luna plus T.V.A. pentru prestarea urmatoarelor servicii :

- întretinerea imobilului, a perimetrului exterior si a retelelor de utilitati si plata lunara a acestora;

- asigurarea serviciilor de paza si protectie si plata asigurarilor;

- alte servicii si lucrari.

De asemenea între S.C. ... S.R.L. în calitate de **comodant** si S.C. X S.R.L. în calitate de **comodatar** s-a încheiat **contractul de comodat din data de ...03.2007**, pe o perioada nelimitata, **începând cu data de ...04.2007** având ca obiect **cedarea de catre comodant cu titlu gratuit a dreptului de folosinta a imobilului nou construit în localitatea ... si a terenului aferent.** Destinatia imobilului este pentru desfasurarea activitatilor de modernizare si reparatii a masinilor unelte, precum si tuturor activitatilor înrudite cu acest obiect de activitate.

**În concluzie s-a constatat urmatoarea situatie :**

- **S.C. ... S.R.L. a construit** în localitatea ..., str. ..., nr. ... **un imobil nou** (hala industrială si birouri împreuna cu echipamentul si utilitatile aferente), iar **dupa receptia cladirii în luna februarie 2007, a cedat dreptul de folosinta cu titlu gratuit si pe o perioada nelimitata** în favoarea S.C. X S.R.L.;

- **pentru constructia imobilului si echiparea corespunzatoare a acestuia** ([...], înregistrate în contul contabil 231 "Imobilizari corporale în curs"), **S.C. ... S.R.L. si-a exercitat dreptul de deducere si a solicitat rambursarea de la bugetul statului a T.V.A. aferenta achizitiilor de materiale si servicii pentru executia constructiei.**

Astfel rezulta ca, **imobilul construit** de S.C. ... S.R.L. **pentru desfasurarea de activitati economice a fost pus în mod gratuit la dispozitia S.C. X S.R.L.** pentru ca aceasta societate sa execute în acest spatiu lucrari de reparatii si vopsire a masinilor unelte pentru partenerul elvetian. În întelesul **Capitolului X din Codul fiscal** privind regimul deducerilor la T.V.A., **sfera de aplicare a dreptului de deducere** se refera la aceeasi persoana impozabila care are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile. **Prin cedarea în mod gratuit a dreptului de folosinta a imobilului S.C. ... S.R.L. nu realizeaza operatiuni taxabile.**

În cazul S.C. ... S.R.L. aceasta societate a beneficiat de deducerea T.V.A. pe perioada de realizare a investitiei, pentru ca dupa punerea în functiune a acesteia sa cedeze cu titlu gratuit dreptul de folosinta pentru întreg spatiul catre S.C. X S.R.L., pentru ca aceasta societate sa realizeze activitati de reparatii catre partenerul elvetian si deci sa realizeze operatiuni taxabile.

[...] Astfel, pentru **imobilul pus în mod gratuit** la dispoziția S.C. X S.R.L. devin aplicabile prevederile **art. 149, alin. (4), lit. a), pct. 1** din **Codul fiscal** referitoare la **ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**, întrucât:

- **imobilul**, împreună cu dotările și echipamentele aferente, **a fost utilizat prima dată** în anul aderării României la U.E., respectiv **2007** (art. 149, alin. (3), lit. b) din Codul fiscal);

- în conformitate cu **art. 149, alin. (5), lit. a)** din **Codul fiscal** și **pct.54** din **Normele metodologice** de aplicare a acestui articol, **ajustarea deducerii se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare** incluzând anul 2007 în care a apărut modificarea destinației de utilizare.

Potrivit **art. 149, alin. (2), lit. b)**, din **Codul fiscal** taxa aferentă imobilului de la Cornu **se ajustează pe o perioadă de 20 ani**. De precizat că S.C. ... S.R.L. **nu a tinut Registrul bunurilor de capital în vederea ajustării taxei deductibile** în conformitate cu prevederile **pct. 54, alin. (11)** din **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal. De asemenea s-a constatat că în **contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs"** s-au înregistrat, în afara materialelor și lucrărilor de construcții facturate de constructori și lucrările executate în regie proprie de către societate, astfel că **valoarea imobilului și a echipamentelor tehnologice aferente de ... lei** (... lei valoarea construcției și ... lei valoarea echipamentelor tehnologice) **este mai mare decât baza impozabilă** pentru stabilirea T.V.A. deductibilă.

În aceste condiții pentru determinarea **T.V.A. deductibilă aferentă lucrărilor de construcții**, în vederea ajustării acestuia, s-a luat în calcul **T.V.A. deductibilă pentru această investiție** constatată prin **actele de control până la 31.01.2008**, iar după această perioadă, până la finalizarea investiției în luna august 2007, T.V.A. deductibilă înscrisă în documentele justificative privind achiziția de bunuri și servicii pentru construcția imobilului (inclusiv echipamentele aferente), **dupa cum urmează:**

Documentul (lei)	Valoare investiție ... (lei)	T.V.A.	deductibilă
R.I.F. nr. .../....08.2006	...		...
R.I.F. nr. .../....10.2006	...		...
R.I.F. nr. .../....12.2006	...		...
R.I.F. nr. .../....03.2007	...		...
Documente justificative realizare investiție (februarie-august 2007)	...		...
<b>Total :</b>	...		...

Avându-se în vedere **exemplele** prevăzute la **pct. 54** din **Normele metodologice** de aplicare a **art. 149** din **Codul fiscal** au rezultat următoarele :

- **persoana impozabilă** S.C. ... S.R.L. **a executat un imobil** (clădire și echipamente) pentru activitatea sa economică desfășurată în comuna ..., **punerea în funcțiune și data primei utilizări a acestuia** fiind luna **septembrie 2007**. **În luna martie 2007 societatea a încheiat un contract de comodat prin care a cedat dreptul de folosință a imobilului**, cu titlu gratuit și pe o perioadă nedeterminată, **către S.C. X S.R.L. având sediul social în imobilul construit de S.C. ... S.R.L.**

**Perioada de ajustare este de 20 ani** cu începere de la 01.01.2007 și până în anul 2026 inclusiv. **Dupa cedarea dreptului de folosință a imobilului** S.C. ... S.R.L. **avea**

obligatia sa efectueze ajustarea o singura data pe perioada de ajustare ramasa (2007 - 2026) si sa restituie întreaga suma de T.V.A. dedusa initial (20/20) de ... lei.

Precizam ca daca ulterior se va reveni, si cladirea va fi din nou utilizata pentru operatiuni cu drept de deducere se va realiza ajustarea o singura data pentru perioada ramasa în favoarea persoanei impozabile, conform **art. 149, alin. (4), lit.c)** din **Codul fiscal** (conform legii numarul ajustarilor poate fi nelimitat în functie de modificarea destinatiei bunului).

**Prin ajustarea T.V.A. deductibila aferenta investitiei de la ... a rezultat o diferenta suplimentara de T.V.A. de plata în suma de ... lei.**

**2.2. --... lei provenind din deducerea de T.V.A. în mod eronat în baza facturii nr..../....04.2007, pentru care societatea nu a prezentat la control documente justificative, contrar prevederilor **art.146, alin.(1), lit.a)** din **Codul fiscal**.**

Întrucât S.C. ... S.R.L. nu a efectuat ajustarea T.V.A. deductibila dupa cesionarea dreptului de folosinta a imobilului, precum si pentru diferenta de T.V.A. mentionata mai sus de ... lei, s-au calculat majorari de întârziere (pâna la data de ....06.2008) în suma totala de ... lei, conform **art. 120, alin. (1) din O.G. 92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata. [...].”

**III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de solutionare a cauzei constatã:**

\* – În urma **inspectiei fiscale** efectuata de organele de control ale Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la **S.C. “...” S.R.L. ...**, finalizata prin încheierea **Raportului de inspectie fiscala din ... iunie 2008**, s-a emis **Decizia de impunere nr. ... din ... iunie 2008**, prin care, la **taxa pe valoarea adaugata**, s-a stabilit o **diferenta suplimentara de plata** în suma de **... lei**, precum si **accesorii aferente de plata** (majorari de întârziere) în suma de **... lei**.

**Cea mai mare parte a acestei diferente**, respectiv suma de **... lei**, a rezultat ca urmare a **ajustarii T.V.A. deductibila** - conform prevederilor **art. 149** din **Codul fiscal**, coroborate cu cele ale **pct. 54** din **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal** - aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, **aferenta unei investitii realizata de societatea comerciala contestatoare în comuna ...**, judetul Prahova, **concretizata în bunuri de capital**.

**Motivul de fapt** ce a determinat **ajustarea pentru TVA deductibila** în suma totala de **... lei**, a fost acela ca **imobilul construit în perioada iulie 2006 - august 2007** de S.C. “...” S.R.L. ... **în comuna ...**, judetul Prahova (conform **Autorizatiei de construire nr. .../... iulie 2006 eliberata de Primaria Comunei ...**), **a carui valoare, fara T.V.A.**, a fost stabilita la suma de **... lei**, **a fost cedat** catre S.C. “X” S.R.L. ..., **cu titlu gratuit**, înca din **luna aprilie 2007** - conform **Contractului de comodat din ... martie 2007**, pentru ca aceasta societate comerciala sa-l foloseasca pentru desfasurarea activitatilor sale economice.

În aceste conditii, organele de inspectie fiscala **constatând ca** S.C. “...” S.R.L. ... **si-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. deductibila** în suma totala de **... lei** aferenta **achizitiilor de bunuri si servicii** necesare pentru **realizarea investitiei imobiliare** din comuna ..., **dar nu a realizat operatiuni taxabile din exploatarea imobilului nou construit**, întrucât **a cedat dreptul de folosinta** al acestuia catre alta persoana juridica, **au**

**aplicat prevederile legale stabilite de Codul fiscal pentru ajustarea T.V.A. deductibila în astfel de situatii, rezultând astfel o diferență suplimentară de plată la T.V.A. de egală valoare cu T.V.A. deductibila dedusă în perioada construcției imobilului, respectiv ... lei, precum și calculul de accesorii de plată (majorări de întârziere) în suma de ... lei.**

\* - S.C. "..." S.R.L. ..., **deși contestă integral diferența suplimentară de plată la TVA în suma de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma totală de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .../... iunie 2008, prin contestația formulată nu precizează motivele de fapt și de drept decât pentru suma de ... lei - rezultată în urma ajustării T.V.A. deductibile.**

Astfel, societatea comercială contestatoare **sustine că nu poate fi subiect al art. 149 din Codul fiscal**, deoarece **investiția imobiliară realizată în comuna ... a fost încheiată la data de ... iulie 2008** - conform Procesului-Verbal de recepție la terminarea lucrărilor, **și nu în luna septembrie 2007**, cum au consemnat organele de control în Raportul de inspecție fiscală.

În aceste condiții, **considera că nu are relevanță Contractul de comodat din ... martie 2007**, deoarece acesta a fost încheiat numai în scopul constituirii S.C. "X" S.R.L. ..., care de altfel a și fost desființat prin Contractul de închiriere nr. .../... iunie 2008.

\* - **În urma analizei pe fond a contestației, organul de soluționare stabilește următoarele:**

**Legislația fiscală în vigoare, din perioada analizată, prevede:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal** (forma aplicabilă în anul 2007):

**"[...] TITLUL VI - TAXA PE VALOAREA ADAUGATĂ**

**[...] Semnificația unor termeni și expresii**

**Art. 125<sup>1</sup>. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

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

**[...] Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

**Art. 149. - (1) În sensul prezentului articol:**

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;**

**[...] d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată,**



aferinta repararii ori întretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori întretinerii bunurilor de capital.

[...] (2) **Taxa deductibila aferent bunurilor de capital**, în conditiile în care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, **se ajusteaza**, în situatiile prevazute la **alin. (4) lit. a)-d)**;

[...] **b) pe o perioada de 20 de ani**, pentru **constructia** sau achizitia unui **bun imobil**, [...].

(3) **Perioada de ajustare începe:**

[...] **b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima data**, pentru bunurile de capital prevazute la **alin. (2) lit. b)**, care sunt construite, si se efectueaza pentru **suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital**, inclusiv pentru taxa platita sau datorata înainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;

[...] (4) **Ajustarea taxei deductibile** prevazute la **alin. (1) lit. d)** se efectueaza:

**a) în situatia în care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:**

**1. integral sau partial, pentru alte scopuri decât activitatile economice;**

[...] **c) în situatia în care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila.** [...].

[...] (5) **Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:**

**a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza în cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinatiei de utilizare. Prin exceptie, daca bunul de capital se utilizeaza integral în alte scopuri decât activitatile economice sau pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singura data pentru întreaga perioada de ajustare ramasa, incluzând anul în care apare modificarea destinatiei de utilizare; [...].**”

- **Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal** - aprobate prin **H.G. nr. 44/2004:**

“[...] 54. (1) **Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricarei alte metode de punere a acestora la dispozitia unei persoane, se efectueaza de catre persoana care închiriaza, da în leasing sau pune la dispozitia altei persoane bunurile respective.**

[...] (11) **În vederea ajustarii taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate sa tina Registrul al bunurilor de capital, în care sa evidentieze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, urmatoarele informatii:**

**a) data achizitiei, fabricarii, construirii sau transformarii/modernizarii;**

**b) valoarea (baza de impozitare) a bunului de capital;**

**c) taxa deductibila aferenta bunului de capital;**

**d) taxa dedusa;**

**e) ajustarile efectuate conform art. 149 alin. (4) din Codul fiscal. [...].**”

\* - Din cele consemnate în Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, **în perioada iulie 2006 - august 2007**, S.C. "... " S.R.L. ... **a construit un imobil în comuna ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova, a carui valoare - conform documentelor justificative prezentate - se ridica la suma totala de ... lei, din care ... lei TVA deductibila dedusa** de societatea comerciala (pâna la finele lunii august 2007).

Conform **Proceselor-Verbale de receptie si de predare-primire** încheiate în data de **... februarie 2007** între societatea comerciala antreprenoare care a construit imobilul si beneficiarul S.C. "... " S.R.L. ..., **s-a efectuat receptia Pavilionului administrativ si a Halei industriale**, care împreuna cu **echipamentele tehnologice** cu care a fost dotata investitia - contabilizate în contul 231 "**Imobilizari corporale în curs de executie**", **au fost date în folosinta în luna august 2007**, fiind transferate în evidenta contabila în contul 212 "**Constructii**" si în contul 213 "**Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii**", conform datelor din **balanta sintetica de verificare** întocmita de S.C. "... " S.R.L. Sinaia pentru **luna august 2007**.

**În paralel cu desfasurarea investitiei, a fost înfiintata S.C. "X" S.R.L. ..., respectiv în data de ... mai 2007, având sediul social declarat în comuna ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova - în care S.C. "... " S.R.L. ... detine ...% din capitalul social.**

Totodata, **s-a procedat la cedarea dreptul de folosinta, cu titlu gratuit, a imobilului din comuna ..., aflat înca în faza de constructie, proprietatea S.C. "... " S.R.L. ..., catre S.C. "X" S.R.L. ... - conform Contractului de comodat încheiat la data de ... martie 2007** între cele doua societati comerciale, cu valabilitate începând din data de... aprilie 2007.

**S.C. "X" S.R.L. ... a preluat, începând cu luna septembrie 2007, activitatea desfasurata de S.C. "... " S.R.L. ..., respectiv cea de reparatii si vopsire a masinilor unelte uzate, aceasta desfasurându-se în imobilul din comuna ..., susmentionat.**

**Dupa preluarea activitatii de prestari servicii de reparatii de catre S.C. "X" S.R.L. ..., societatea comerciala contestatoare a desfasurat alte activitati de prestari servicii pentru aceasta societate comerciala - în calitate de beneficiar (lucrari de întretinere hala industrială si a birourilor si alte servicii), conform contractelor de prestari-servicii din ... mai 2007 si din ... ianuarie 2008, nedesfasurând astfel niciun fel de activitate proprie în imobilul construit si deci, nerealizând operatiuni taxabile cu TVA din exploatarea acestui imobil.**

\* - Din textul prevederilor legale mai sus citate, rezulta clar ca în situatia în care **un bun de capital este folosit de o persoana impozabila, integral sau partial, pentru alte scopuri decât activitatile economice**, în cazul de fata **imobilul construit de S.C. "... " S.R.L. ... a fost dat în folosinta gratuita altei societati comerciale**, taxa pe valoarea adaugata deductibila dedusa pentru bunurile si serviciile achizitionate în vederea realizarii aceluia bun de capital **se ajusteaza** conform prevederilor **art. 149 alin. (5) lit. a)** din **Codul fiscal**.

Atât din **Raportul de inspectie fiscala**, cât si din **contestatia formulata**, reiese clar ca **în perioada 01 aprilie 2007 - 15 iunie 2008, bunul de capital din patrimoniul S.C. "... " S.R.L. ... reprezentat de investitia imobiliara situata în comuna ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova, s-a aflat în folosinta exclusiva a S.C. "X" S.R.L. ... - conform Contractului de**

**comodat încheiat la data de ... martie 2007, si deci, în aceasta perioada, nu a fost folosit în scopuri economice de catre proprietarul S.C. “...” S.R.L. ...**

Deoarece, începând cu luna iulie 2006 si pâna în luna august 2007, societatea comerciala contestatoare **a beneficiat de dreptul de deducere a TVA deductibila** în suma totala de **... lei** aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pentru realizarea investitiei, **dar, în perioada aprilie 2007 - iunie 2008, a folosit bunul de capital pentru alte scopuri decât activitatile economice proprii**, asa cum am aratat mai sus, **în mod corect si legal la inspectia fiscala din ... iunie 2008** - conform prevederilor *art. 149* din *Codul fiscal* si ale *pct. 54* din *Normele metodologice* aprobate prin *H.G. nr. 44/2004*, s-a procedat la **ajustarea taxei deductibile aferenta perioadei supusa verificarii**, respectiv la stabilirea **obligatiilor fiscale de plata suplimentare de ... lei TVA de plata si ... lei majorari de întârziere** aferente.

**Referitor la sustinerile din contestatie**, precizam urmatoarele:

Societatea comerciala contestatoare foloseste ca  **motive de drept prevederi din afara legislatiei fiscale**, respectiv *Legea nr. 453/2001* pentru modificarea si completarea Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii si unele masuri pentru realizarea locuintelor si *Regulamentul din 14 iunie 1994* de receptie a lucrarilor de constructii si instalatii aferente acestora - publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 193/28 iulie 1994, **sustinând ca: “[...] Atât timp cât în autorizatia de construire aveam la dispozitie 24 de luni nu eram obligati sa terminam lucrarea mai devreme. [...]”**.

Se sustine ca la imobilul din comuna ... s-a finalizat constructia în data de ... iulie 2008, data la care a fost întocmit Procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor - semnat si de un reprezentant al Primariei Comunei ..., **si nicidecum la data de ... februarie 2007**, când s-a întocmit Procesul-verbal de receptie si de predare-primire - semnat de constructor si de beneficiar.

De asemenea, se sustine ca a fost încheiat **Contractul de comodat din data de ... martie 2007** cu S.C. “X” S.R.L. ... doar în vederea constituirii acestei firme, **pentru a se face dovada spatiului necesar declararii sediului social** si ca, **în mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat data punerii în functiune a imobilului ca fiind luna septembrie 2007**.

**Concluzia care rezulta din contestatie**, este aceea ca S.C. “...” S.R.L. ... **încearca sa dovedeasca ca imobilul construit în comuna ..., judetul Prahova, nu ar putea fi utilizat pentru desfasurarea de activitati economice decât dupa data de ... iulie 2008**, când au fost încheiate efectiv toate lucrarile de constructie, **astfel încât nu i se pot aplica prevederile privind ajustarea TVA deductibila**, mentionate mai sus.

**Fata de sustinerile prezentate mai sus, mentionam urmatoarele:**

- Suntem de acord ca terminarea definitiva a lucrarilor de constructie a avut loc în data de ... iulie 2008, conform documentului justificativ prezentat, însa parte din aceste lucrari au fost efectuate în perioada 2006 - 2007, de asemenea conform documentelor justificative prezentate de S.C. “...” S.R.L. ... (Proces-verbal de receptie si de predare-primire a Pavilionului administrativ si a Halei industriale semnat de constructor).

Astfel, **imobilul**, chiar daca nu a fost finalizat în totalitate în anul 2007, **a putut fi utilizat pentru desfasurarea activitatii economice** de catre S.C. “X” S.R.L. ..., **careia i**

**s-a cedat**, cu titlu gratuit, **dreptul de folosinta începând cu data de ... aprilie 2007** - prin încheierea **Contractului de comodat din ... martie 2007**.

**Nu are relevanta faptul ca**, initial, **acest contract de comodat a fost încheiat pentru justificarea spatiului necesar declararii sediului social** în care S.C. "X" S.R.L. ... urma sa își desfășoare activitatile economice, **ci important este faptul ca**, în cursul anului 2007, **aceasta societate comerciala si-a desfasurat efectiv activitatile economice în imobilul respectiv si a înregistrat si realizarea de venituri din aceste activitati începând cu luna octombrie 2007**.

**Dovada** în acest sens stau **constatarile** organelor de inspectie fiscala aparținând D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Prahova, care au încheiat la S.C. "X" S.R.L. ... **Raportul de inspectie fiscala nr. .../... februarie 2008**, si în care se consemneaza - la pag.... - ca **aceasta societate comerciala își are sediul social si își desfășoara activitatea economica în comuna ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova, în spatiul pus la dispozitie în mod gratuit de S.C. "... S.R.L. ..., iar în Anexa nr. ... la Raport sunt consemnate veniturile realizate de aceasta societate comerciala în perioada octombrie - decembrie 2007, în valoare totala de ... lei**.

Organele de inspectie fiscala - în **Raportul din ... iunie 2008** (care face obiectul cauzei) nu au sustinut ca imobilul a fost dat în folosinta, partial, în luna februarie 2007 sau în aprilie 2007, ci în **luna septembrie 2007** când a fost **data primei utilizari**, întrucât în **luna august 2007** S.C. "... S.R.L. ... a înregistrat în evidenta contabila transferul sumei totale de ... lei reprezentând **valoarea investitiei imobiliare fara TVA** din contul 231 "Imobilizari corporale în curs de executie" în contul 212 "Constructii" si în contul 213 "Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii".

Astfel, **prin aceste înregistrari contabile**, societatea comerciala contestatoare **recunoaste finalizarea partiala a investitiei imobiliare si punerea acesteia în functiune**.

Având în vedere cele prezentate mai sus, **rezulta clar ca în perioada aprilie 2007 - iunie 2008 imobilul din comuna ...**, construit de S.C. "... S.R.L. ... **nu a fost folosit de aceasta societate comerciala în scopul realizarii de operatiuni taxabile cu TVA**, ci a fost dat în folosinta gratuita si utilizat de S.C. "X" S.R.L. ..., care a desfasurat activitati economice în acest imobil în anii 2007 - 2008.

Astfel, **pentru TVA în suma de ... lei** aferenta construirii bunului de capital, dat în folosinta gratuita altei societati comerciale care a desfasurat activitati economice în acest spatiu, **este obligatorie ajustarea taxei**, asa cum au procedat organele de inspectie fiscala, **întrucât S.C. "... S.R.L. ... nu a folosit acest bun pentru desfasurarea de activitati economice** - conform **art. 149** din **Codul fiscal** si **pct. 54** din **Normele metodologice** aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**.

- **Realizând totusi eroarea produsa prin neefectuarea ajustarii TVA deductibila la data încheierii Contractului de comodat din ... martie 2007**, S.C. "... S.R.L. ... a **reziliat acest contract** la data de **... iunie 2008** si a încheiat cu S.C. "X" S.R.L. ... **Contractul de închiriere nr. .../... iunie 2008** pentru acelasi bun de capital, în vederea realizarii de operatiuni taxabile cu TVA.

Totodata, **a notificat** organului fiscal teritorial **optiunea de taxare a operatiunii** prevazute la **art. 141 alin. (2) lit. e** din **Codul fiscal**.

De altfel, si în Raportul de inspectie fiscala se face precizarea ca daca ulterior se va reveni asupra contractului de comodat, iar bunul de capital (imobilul din comuna ...) va fi utilizat pentru operatiuni cu drept de deducere, se va realiza ajustarea o singura data pentru perioada ramasa în favoarea persoanei impozabile, conform prevederilor **art. 149 alin. (4) lit. c)** din **Codul fiscal**.

Precizam ca acest contract de închiriere a fost încheiat în timpul inspectiei fiscale si, din continutul lui reiese faptul ca se încearca a se corecta perioada septembrie 2007 - iulie 2008, în care S.C. "X" S.R.L. ... a desfasurat activitati economice în spatiul pus la dispozitie gratuit de locator (Art. .. "..." din Contractul de închiriere nr. .../...06.2008), consemnându-se faptul ca: "[...]Partile vor renunta la contractul de comodat de comun acord, iar locatarul va plati o chirie conform art. ... din prezentul contract. [...]."

Din continutul acestui contract rezulta clar ca societatea comerciala contestatoare a înteles textele de lege din **Codul fiscal** si din **Normele metodologice** de aplicare ale acestuia, **care o obliga la ajustarea TVA deductibila dedusa si la plata TVA în suma totala de ... lei**, însa chiar daca societatea comerciala contestatoare va înregistra venituri din chirii aferente perioadei anterioare, respectiv septembrie 2007 - iulie 2008, aceste venituri vor fi înregistrate în perioada ulterioara contractului de închiriere ( iunie 2008) si nu va afecta perioada cuprinsa la inspectia fiscala din ... iunie 2008 (februarie 2007 - aprilie 2008).

Contractul de închiriere susmentionat nu a facut obiectul inspectiei fiscale din ... iunie 2008, nefiind aferent perioadei cuprinse în verificare, ci o copie a acestui contract a fost depusa de S.C. "..." S.R.L. ... la dosarul contestatiei.

Fata de cele prezentate mai sus rezulta ca, pentru perioada **februarie 2007 - aprilie 2008** ce a facut obiectul inspectiei fiscale din ... iunie 2008, societatea comerciala contestatoare datoreaza **... lei** ca **TVA suplimentara de plata** si **... lei** ca **majorari de întârziere de plata**, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata si nemotivata.

**IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "..." S.R.L. cu sediul în orasul ..., judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din ... iunie 2008, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata în 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se**

**D E C I D E :**

**1. - Respingerea contestatiei ca neîntemeiata pentru suma totala de ... lei - din care:**

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata ..... .. lei;
- majorari de întârziere aferente TVA ..... .. lei.

**2. - Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma totala de ... lei - din care:**

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata ..... .. lei;

*- majorari de întârziere aferente TVA ..... ... lei.*

*3. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicata în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.*

***DIRECTOR EXECUTIV,***

*CT/4ex./11.09.2008*