



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
 Direcția Generală a Finanțelor  
 Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi  
 Tel : +0232 213332  
 Fax :+0232 219899  
 e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

**DECIZIA NR270/08.11.2010**  
 privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. "X" S.R.L. Iași**  
 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași  
 sub nr. **DG/.../...2010**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul în Iași, str. ... nr. ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. J22 - ... - ..., având cod unic de înregistrare RO ..., reprezentată prin Societatea civilă de avocați "... " cu sediul în București, str. ... nr. ..., sector ..., privitor la contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. AIF/... din ....2010, și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ....2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. DG/.../....2010.

Cu adresa nr. DG/... din ....2010, organul de soluționare a pus în vedere societății contestatoare că titlul de creanță în baza căruia se instituie obligațiile fiscale și care în conformitate cu prevederile art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este susceptibil a fi contestat este decizia de impunere. Drept urmare, cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. dg/.../....2010, aceasta a precizat că actul administrativ fiscal contestat este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ....2010 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. AIF/... din ....2010.

Suma contestată este în valoare de ... lei și reprezintă taxă pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de avocatul ... din cadrul Societății civile de avocați "... " în baza împuternicirii avocațiale nr. ... din data de ....2010.

Cu adresa nr. DG ... din ....2010, organul de soluționare competent a solicitat avocatului să depună la dosarul contestației împuternicirea care să poarte semnătura contestatoarei. Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.

dg/... din ...2010, contestația a trimis împuternicirea avocațială semnată în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași în data de ... .2010 unde a fost înregistrată sub nr. dg/..., iar actele administrative fiscale atacate au fost comunicate petentei în data de ... .2010, cu adresa nr. AIF/... din ... 2010 aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr. ... din ....2010, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. Iași**.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. "X" S.R.L. Iași** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ....2010 și Dispoziția de măsuri nr. AIF/... din ....2010, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. AIF/... din ....2010, motivând în susținerea contestației următoarele:

În fapt, în perioada ... .. 2010, organele de inspecție fiscală au efectuat un control pentru soluționarea decontului de TVA întocmit de petentă pentru luna ... 2010, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr. .../ ....2010 prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei.

Inspectorii fiscali au analizat dreptul de deducere a TVA aferent mai multor contracte de prestări servicii derulate în perioada verificată și au ajuns la concluzia că în mod greșit societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru servicii de pază, contabilitate, consultanță financiar - contabilă, închiriere, întrucât în perioada verificată nu desfășura activitate, astfel încât taxa pe valoarea adăugată trebuia înregistrată ca taxă neexigibilă.

Consideră că temeiurile de drept incidente speței sunt art. 134 alin. (1) - (3), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), (7) și (9), art. 145 alin. (1) și art. 147<sup>3</sup> alin. (1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

După cum rezultă din Capitolul III "Constatări fiscale" al Raportului de inspecție fiscală, deși organele de control au invocat corect temeiurile legale incidente, au dat o interpretare eronată acestora.

Astfel, consideră că potrivit acestor prevederi legale exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată apare la momentul intervenirii

faptului generator al taxei și nu are legătură cu activitatea/inactivitatea beneficiarului. În cazul său, faptul generator, respectiv exigibilitatea TVA a avut loc după cum urmează:

- la data emiterii de rapoarte, situații de lucrări sau alte documente care stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la momentul acceptării serviciilor de către beneficiar - pentru serviciile de pază, contabilitate, consultanță financiar - contabilă și asistență juridică, conform art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal;

- la data specificată în contract pentru efectuarea plății - pentru serviciile de închiriere, conform art. 134<sup>1</sup> alin. (9) din Codul fiscal, raportat la punctul 2 din Contractul de închiriere încheiat cu S.C. Imobiliare Moldova S.R.L.

Consideră că raportarea exigibilității taxei la activitatea/inactivitatea societății este complet eronată și fără bază legală, cu atât mai mult cu cât aceasta figurează la Oficiul Registrului Comerțului ca fiind în funcțiune, nefiind înregistrată drept contribuabil inactiv în trimestrele I și II ale anului 2010.

Precizează că în cadrul controlului anterior aferent trimestrelor III și IV din anul 2009, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare pretinsa stare de inactivitate a societății, deși potrivit afirmațiilor cuprinse în raportul ce face obiectul prezentei contestații, societatea nu desfășoară activitate din septembrie 2009, adică din trimestrul III 2009. Așa cum se observă din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr. AIF/...din ....2010, deși este pusă în discuție deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise de aceleași societăți prestatoare de servicii ca și în prezentul raport, organele de inspecție fiscală au considerat exigibilă și deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă aceluiași servicii.

Organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea prestării acestor servicii, ci au interpretat că acestea trebuie să fie tratate, atât din punct de vedere contabil cât și fiscal, ca aparținând unei perioade viitoare, perioada în care lucrările de construcție sunt reluate.

Consideră această interpretare că este complet eronată deoarece, din punct de vedere contabil, conform Ordinului nr. 3055/2009, în contul de "Cheltuieli în avans" se înregistrează cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exerciții financiare viitoare. Sunt exemplificate abonamentele, asigurările sau chiriile care au fost plătite/angajate în exercițiul curent pentru exercițiile financiare viitoare (când va avea loc prestarea lor și respectiv înregistrarea eșalonată, pe baza unui scadențar, a cheltuielii aferente). Mai mult, conform reglementărilor contabile, cheltuielile și veniturile trebuie să fie recunoscute în anul în care acestea se realizează. În cazul de față, toate serviciile prestate sunt aferente exercițiului curent și reprezintă cheltuieli de exploatare curente, fiind vorba de servicii de pază, contabilitate, consultanță financiar - contabilă și asistență juridică curentă.

Din punct de vedere fiscal, conform prevederilor din Codul fiscal invocate, taxa pe valoarea adăugată este exigibilă, respectiv deductibilă, în funcție de natura serviciilor prestate, în perioada curentă.

În concluzie, menționează faptul că apreciază ca fiind nelegală și netemeinică considerarea de către organele de inspecție fiscală a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei drept neexigibilă și respingerea cererii de rambursare a acestei sume, drept pentru care solicită admiterea contestației formulate.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală** au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. "X" S.R.L. Iași** pentru soluționarea decontului de TVA întocmit pentru luna iunie 2010, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr. .../ ....2010 prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În Raportul de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din ....2010 încheiat în urma verificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada ....2010, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

În anul 2007 societatea a început realizarea proiectului imobiliar "X" care constă în construirea unui complex imobiliar care cuprinde ... corpuri de clădire ....

În perioada supusă verificării, respectiv trimestrele I și II 2010, societatea nu a desfășurat activitate, lucrările de construcții la ansamblul rezidențial fiind sistate din luna septembrie 2009. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de ...lei aferentă serviciilor de pază, închiriere sediu, contabilitate, consultanță financiar - contabilă și asistență juridică.

Societatea în mod eronat a înregistrat pe cheltuieli în conturile 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile", sume care în mod legal trebuiau înregistrate în cont 471 "Cheltuieli în avans", întrucât în perioada verificată societatea nu a desfășurat activitate, lucrările la ansamblul rezidențial fiind sistate. Ca urmare, a considerat că și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli trebuia înregistrată în contul 4428 "TVA neexigibilă", această taxă devenind exigibilă în momentul în care societatea va reîncepe activitatea.

Având în vedere aceste constatări și invocând ca temei legal art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și (7) și art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respingând totodată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ....2010 rambursarea acestei sume către **S.C. "X" S.R.L. Iași**.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a acestei taxe și implicit de rambursarea acesteia, în**

**condițiile în care societatea a sistat activitatea la complexul imobiliar și nu a înregistrat venituri în perioada verificată.**

Perioada verificată: ....2010 - ....2010

**În fapt**, în cursul anului 2007 societatea contestatoare a început realizarea proiectului imobiliar "X" care constă în construirea unui complex imobiliar care cuprinde ...corpuri de clădire ...

În perioada supusă verificării, respectiv trimestrele I și II 2010, societatea nu a desfășurat activitate, lucrările de construcții la ansamblul rezidențial fiind sistate din luna septembrie 2009.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din ....2010 în perioada ....2010 societatea contestatoare a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de ... lei aferentă facturilor de prestări servicii reprezentând chirie sediu social, pază ansamblu rezidențial, contabilitate, consultanță financiar - contabilă și asistență juridică, din care face parte și taxa pe valoarea adăugată solicitată a fi rambursată în sumă de 30.019 lei.

În aceeași perioadă societatea nu a înregistrat venituri din exploatare și, ca urmare, nici taxă pe valoarea adăugată colectată.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1), art. 134 alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*ART. 145*

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

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

*a) operațiuni taxabile; [...]*

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, dup., caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."*

Din prevederile legale citate rezultă că deoarece societatea contestatoare a sistat activitatea la complexul imobiliar pe care îl dezvoltă și nu a obținut nici venituri în perioada verificată, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aceasta reprezentând în fapt taxă pe valoarea adăugată neexigibilă până în momentul reîncepterii activității.

Societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au interpretat că aceste achiziții trebuie să fie tratate ca aparținând unei perioade viitoare, perioada în care lucrările de construcție sunt reluate și consideră că această interpretare este complet eronată deoarece, din punct de vedere contabil, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în contul de "Cheltuieli în avans" se înregistrează cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exerciții financiare viitoare.

Această motivație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în mod clar, de vreme ce societatea a sistat activitatea la complexul imobiliar și nu a înregistrat venituri în această perioadă, cheltuielile efectuate nu pot fi considerate a fi aferente acestei perioade, deoarece nu au justificare, ci urmează a se recupera din veniturile viitoare, moment în care va interveni și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare a celor reținute mai sus se poate concluziona că în mod corect organele de inspecție fiscală au reținut faptul că **S.C. "X" S.R.L. Iași** nu beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și implicit de dreptul de rambursare a acesteia, fapt pentru care se va respinge contestația formulată de aceasta, ca neîntemeiată.

**2. Referitor la Dispoziția de măsuri nr. AIF/... din ....2010, cauza supusă soluționării este dacă Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și majorări de întârziere ale acestora, ci la măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Biroului Soluționare Contestații.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF/... din ....2010, organele de inspecție fiscală au dispus **S.C. "X" S.R.L. Iași** înregistrarea în evidența contabilă a diferenței suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, societatea solicită și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF/... din ....2010.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."**

**"Art. 209. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de**

**impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează:**

a) *contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal [...]*

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

**"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".**

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, care stabilește:

**"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc. "**

Întrucât măsurile dispuse în sarcina S.C. "X" S.R.L. Iași nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".**

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 145 alin. (1), art. 134 alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 205 alin. (1) și art. 209, art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1473/2010, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

**DECIDE:**

**Art. 1** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. "X" S.R.L. Iași** pentru suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**Art. 2** Transmiterea spre competență soluționare a contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. Iași** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF/... din ...2010 Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași.

**Art. 3** Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.