



**DECIZIA nr. 391/2011/23.02.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.R.L din Tg. Mureș,**  
**înregistrată sub nr. ...**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L din Tg. Mureș, asupra contestației înregistrate sub nr. ..., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., emisă de organe de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate petentei la data de 10.06.2011, prin ridicarea sub semnătură a actului.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

**A)** În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..., petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., invocând următoarele:

- organul de inspecție fiscală a reținut faptul că societatea a dedus TVA aferentă unor achiziții de materiale (beton, ciment, țevă, plasă, etc.), utilizate pentru executarea unei platforme betonate pe terenul situat în ..., jud. Mureș, teren pentru care societatea a întocmit un contract de comodat cu proprietarii terenului, trăgând concluzia că investiția respectivă ar rămâne în proprietatea persoanelor proprietare de drept a terenului respectiv, deoarece în contractul de comodat se stipulează că la sfârșitul perioadei, comodatara se obligă să predea comandanților terenul în starea în care l-a primit;

- în urma acestei concluzii, organele de control, invocând

prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, procedează la colectarea TVA în sumă de ... lei;

- societatea consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală excede realității faptice și totodată este în contradicție cu prevederile legale incidente în speță;

- terenul pus la dispoziție de comandanți cu titlu gratuit, nu reprezintă nimic pentru societate, deoarece obiectul exploatării îl constituie platforma și nu terenul în discuție;

- la sfârșitul exploatării, societatea poate să ridice sau să vândă proprietarilor platforma, afirmația organului de control că această platformă revine de drept proprietarilor terenului nu are acoperire;

- în cuprinsul contractului de comodat nu se prevede o astfel de posibilitate, terenul trebuind a fi predat în starea în care a fost primit, nu împreună cu platforma;

- investiția este efectuată de societate în interesul ei propriu în vederea efectuării activităților taxabile și fără de care societatea este imposibil să desfășoare activitatea pentru care a fost autorizată.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în scopul soluționării cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, opțiune exprimată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au reținut următoarele:

În perioada 01.01.2008 - 30.04.2011, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferenta unor achiziții de materiale (beton, ciment, teava, plasa etc.) care, potrivit documentelor prezentate organelor de control au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții (platforma betonată) pe terenul situat în localitatea ..., jud. Mureș, la punctul de lucru al societății.

Organele de control au reținut faptul că terenul nu este în proprietatea societății, acesta făcând obiectul contractului de comodat autentificat sub nr. xxx/19.11.2010 (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), încheiat, pe de o parte între d-nul ... și d-na ... în calitate de comandanți și SC ... SRL în calitate de comodatari, cu valabilitate începând cu data de 19.11.2010.

Având în vedere faptul că, potrivit Codului Civil, comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un bun spre a se servi de el, cu îndatorirea de a-l înapoia, acest transfer al dreptului de folosință este gratuit, împrumutatorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut, iar cheltuielile efectuate asupra acestuia nu pot fi cerute înapoi, organele de control au reținut că investițiile efectuate de unitate asupra imobilului, rămân în proprietatea persoanelor (care sunt proprietarii de drept ai terenului și

construcției), operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor achiziționate de societate, fiind asimilată livrarilor de bunuri efectuate cu plată. Ca urmare, în baza prevederilor art. 128 alin (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

**C)** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**În fapt**, în perioada 01.01.2008 - 30.04.2011, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferentă unor achiziții de materiale (beton, ciment, teava, plasa etc.) care, potrivit documentelor prezentate organelor de control, au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții (platforma betonată) pe terenul situat în localitatea ..., jud. Mureș, la punctul de lucru al societății.

Organele de control au reținut faptul că terenul nu este în proprietatea societății, acesta făcând obiectul contractului de comodat autentificat sub nr. xxx/19.11.2010 (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), încheiat, pe de o parte între d-nul ... și d-na ... în calitate de comodanți și SC ... SRL în calitate de comodată, cu valabilitate începând cu data de 19.11.2010.

Având în vedere faptul că, potrivit Codului Civil, comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un bun spre a se servi de el, cu îndatorirea de a-l înapoia, acest transfer al dreptului de folosință este gratuit, împrumutătorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut, iar cheltuielile efectuate asupra acestuia nu pot fi cerute înapoi, organele de control au considerat că investițiile efectuate de unitate asupra imobilului, rămân în proprietatea persoanelor (care sunt proprietarii de drept ai terenului și construcției), operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor achiziționate de societate, fiind asimilată livrarilor de bunuri efectuate cu plată, motiv pentru care, în baza prevederilor art. 128 alin (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

Prin contestație petenta susține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la colectarea taxei pe valoarea adăugată invocând prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerând că abordarea organelor de control excede realității faptice și este în contradicție cu prevederile legale incidente în speță.

În drept, art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

...

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial".

La art. 125<sup>1</sup> "Semnificația unor termeni și expresii" alin. (1) pct. 16 din același act normativ, se prevede:

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

...

16. *livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4)".*

Din prevederile legale anterior citate, se reține faptul că, operațiunile care pot fi încadrate în categoria "*livrărilor către sine*", potrivit distincțiilor făcute de art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, sunt considerate livrări de bunuri.

În esență, sunt incluse în această categorie (a livrărilor de bunuri către sine) operațiunile prin care persoana impozabilă afectează un bun aparținând societății unor scopuri străine de activitatea sa.

În speță, organele de control au considerat că, investițiile efectuate de societate asupra imobilului, rămân în proprietatea persoanelor care sunt proprietari de drept ai terenului, operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor achiziționate de societate, fiind asimilată livrărilor de bunuri cu plată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că bunurile achiziționate (beton, ciment, țevă, plasă, etc.) au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții (*platformă betonată, elemente de susținere a cântarului electronic*) pe terenul situat în localitatea ..., jud. Mureș, unde funcționează punctul de lucru al societății.

Terenul pe care a fost realizată investiția este utilizat de către SC ... S.R.L. în baza contractului de comodat autentificat sub nr. 1681/19.11.2010 (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), încheiat pe de o parte între d-nul ... și d-na ... în calitate de comodanti și SC ... SRL în calitate de comodat.

Potrivit *Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe* din Anexa nr. 1 la H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, lucrările de investiții supuse analizei - platformă betonată - se încadrează în *grupa 1 Construcții, subgrupa 1.1 Construcții industriale, clasa Piste și platforme din beton*, fiind considerate mijloace fixe.

În concluzie se reține că, prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, nu sunt aplicabile speței, întrucât *platforma betonată* nu este bun mobil, iar prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile ale societății și punerea acestora în mod gratuit la dispoziția altor persoane.

Totodată, prin contestație petenta menționează că s-a efectuat o investiție în interesul societății în vederea desfășurării activităților sale taxabile

fără de care este imposibil să-și desfășoare activitatea pentru care au fost autorizați.

**În drept**, în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferent bunurilor/serviciilor achiziționate, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

*...*

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

*a) operațiuni taxabile".*

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora "în folosul operațiunilor sale taxabile". Orice persoană înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestatilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în temeiul prevederilor legale menționate mai sus, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca suma datorată sau achitată să fie aferentă unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul agentului economic care solicită acest drept.

Întrucât, bunurile care fac obiectul analizei sunt mijloace fixe de natura construcțiilor, referitor la deducerea TVA, se rețin și prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) și ale art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

Art. 149 "Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital", stipulează:

*(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, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, 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".*

art. 125<sup>1</sup> "Semnificația unor termeni și expresii"

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

*...*



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

Din prevederile legale anterior citate se reține că, în categoria bunurilor de capital se includ toate activele corporale fixe, indiferent de forma contractului prin care aceste mijloace fixe se pun la dispoziția persoanei respective, inclusiv dacă acestea fac obiectul unui contract de comodat.

În situația în care bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile, mecanismul ajustării fiind prevăzut de art. 149 alin. (2) - (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia investiția în cauză s-a efectuat în interesul societății în vederea desfășurării activității sale taxabile, se reține și faptul că, nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, nu au analizat îndeplinirea condițiilor de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv dacă bunurile respective sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, astfel organele de soluționare a contestației în baza documentelor existente la dosarul cauzei nu s-au putut pronunța cu privire la îndeplinirea condițiilor legale privind deductibilitatea taxei deduse.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile pct. 9.10 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. xxx/2011, prin adresa nr. xxx/20.01.2012, Biroul Soluționare Contestații a solicitat Activității de Inspecție Fiscală, exprimarea punctului de vedere în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor efectuate de societate.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr. 5xxx65/24.01.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. xxx din data de 25.01.2012, organele de inspecție fiscală, au comunicat faptul că, taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, este aferentă achizițiilor de materiale care au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții (platformă betonată, elemente de susținere a cântarului electronic, etc.) pe terenul situat în loc. ..., jud. Mureș, unde funcționează punctul de lucru al societății.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut, prin adresa sus-menționată, că activitatea societății se desfășoară în principal la locația

sus-amintită, iar lucrările de investiții efectuate au fost necesare pentru îmbunătățirea condițiilor de lucru, astfel pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, fiind îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul considerentelor anterior prezentate se reține că, întrucât, lucrările de investiții în cauză, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC ... SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind îndeplinite condițiile legale de deductibilitate ***urmează a se admite contestația petentei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.***

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **DECIDE:**

**Admiterea** contestației pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**