



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 106

din 30.09.2009

privind soluționarea contestației formulate de

.....S.A.

din localitatea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 24.09.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr. din 24.09.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 24.09.2009, cu privire la contestația formulată de **.....S.A.** din localitatea,, ap. mezanin, județul

.....S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 05.08.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 06.08.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.07.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub numerele din 05.08.2009 și din 06.08.2009, privind suma de **..... lei**, reprezentând:

- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.S.A. prin contestația formulată precizează că toate documentele fiscale emise sau intrate în societate sunt emise cu respectarea prevederilor Codului fiscal în materie de TVA, atât în ceea ce privește întocmirea acestora, cât și în ceea ce privește înregistrarea acestora în

contabilitate, în registre și în declarații, în mod expres factura fiscală nr.26.11.2008, ce a fost ignorată de organele de control și care în mod eronat a fost considerată ca fiind aport la capitalul social, transfer, achiziție nejustificată sau pentru operațiuni netaxabile.

Contestatoarea precizează că în raportul de inspecție fiscală la Capitolul III – Temeiul de drept – sunt menționate trei alineate, unde sunt invocate prevederile art. 128 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 145 alin. (2) litera a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal și art. 16 pct. 2 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale.

În ceea ce privește art. 128 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că: *„(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă”*, contestatoarea consideră că organele de control fac trei erori grave și anume:

- achiziționarea unui apartament de către societatea de leasing este interpretată drept un transfer, deși achiziția este reflectată clar de factura fiscală nr.26.11.2008;

- cesionarea unui contract de vânzare-cumpărare de către un acționar către societate este interpretată de comisie drept aport la capitalul social, deși cesiunea contractului este făcută pentru societate;

- achitarea acestui activ de către acționar este interpretată eronat de către organele de control ca fiind aport la capitalul social, nefiind îndeplinite condițiile unei asemenea interpretări, iar beneficiarul achiziționării directe a bunului este societatea, așa cum rezultă din factura fiscală.

În ceea ce privește art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că: *„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”*, contestatoarea susține că organele de control, contrar prevederilor legale, (uitând că S.A. este o societate de leasing) au considerat eronat, abuziv și dubios că achiziționarea unui apartament de către o societate de leasing în scopul vânzării acestuia în leasing ar fi operațiune netaxabilă. De aici se poate deduce că pentru societatea de leasing, leasingul, care este activitate principală, nu este operațiune taxabilă, ceea ce ar fi contrar prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzia organelor de control că *„Întrucât societatea nu desfășoară activitate în spațiul apartamentului, constatăm că nu se justifică nici achiziția directă făcută de societate, fiind încălcate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările ulterioare, respectiv operațiunea*

nu este făcută în scopul operațiunilor sale taxabile” arată clar și indubitabil că această constatare a comisiei contravine flagrant prevederilor legale.

În ceea ce privește art. 16 pct. 2 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, invocat de organele de control, unde se prevede că „(2) *Aporturile în natură trebuie să fie evaluabile din punct de vedere economic. Ele sunt admise la toate formele de societate și sunt vărsate prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare”, societatea consideră că în mod dubios organele de control citează aceste prevederi, care nu au nici o legătură cu logică cu achiziționarea apartamentului de către societatea de leasing.*

Societatea susține că deciziile organelor de control sunt raportate eronat la Hotărârea AGA din 30.11.2007, hotărâre care de fapt nu s-a materializat și nu și-a produs nici un efect de înlocuire a bunurilor și nu s-a concretizat prin nici un document care să ateste această preschimbare.

Totodată, precizează că suma achitată de acționar pentru achiziționarea bunului s-a făcut în baza hotărârii AGA și are la bază un contract de împrumut acordat societății, contract de împrumut care, prin intermediul Oficiului de Cadastru și publicitate Imobiliară, a fost înscris ca sarcină în Cartea funciară a unui imobil aparținând societății.

De asemenea, societatea susține că interpretarea de către organele de control a unei simple achiziții a unui bun drept operațiune nedeductibilă și susținerea foarte ambiguă a acestei interpretări, achiziția este considerată:

- fie aport la capitalul social deși existența aceeași facturi către societate elimină aportul;
- fie drept un transfer deși existența aceeași facturi elimină transferul;
- fie achiziție directă, dar că e achiziție nejustificată, deci nedeductibilă, cu toate că achiziția este în susținerea obiectului de activitate al societății – leasingul;
- fie o operațiune ce nu e făcută în scopul operațiunilor taxabile ale societății, deși achiziția este pentru susținerea obiectului de activitate al societății.

Societatea solicită modificarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, urgentarea rambursării sumei datorate și recalcularea penalităților.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 05.08.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 06.08.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.07.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub numerele din 05.08.2009 și din 06.08.2009, în urma verificării efectuate laS.A., organele de

control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei și majorări de întârziere aferente de lei, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării cererii de rambursare cu control anticipat pentru suma negativă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestată de societate, organele de control au stabilit că prin semnarea Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor/30.11.2007, acționarii au hotărât preschimbarea aportului în natură în valoare totală de lei a acționarului, care constă în înlocuirea unor mijloace fixe, prezentate în anexa nr. 7 a hotărârii AGA, cu valoarea parțială a apartamentului, achiziționat de persoana fizică de la S.C.S.R.L.

În data de 30.09.2008, acționarul cedează societății S.A., prin contractul de cesiune din 30.09.2008, achiziționarea apartamentului În urma acestei tranzacții societatea înregistrează în luna septembrie 2008 factura nr. din 30.09.2008 (anexa nr. 9 – copie factură), emisă de S.C.S.R.L., reprezentând contravaloare apartament în valoare totală de lei, exercitându-și dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei.

În data de 12.11.2008 se anulează achiziția acestui apartament prin Actul de reziliere încheiat în data de 12.11.2008 (anexa nr. 10 – copie contract reziliere), iar în contul plăților făcute pentru apartamentul se face achiziționarea unui alt apartament, contractat de societate încă din 2007 și cumpărat în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat prin încheierea nr./27.11.2008 și identificat cu nr. prin extrasul de carte funciară (anexa nr. 11 – copie contract și extras de carte funciară).

În baza acestui act de reziliere, societatea verificată înregistrează în luna noiembrie 2008 facturile nr./12.11.2008 și nr.26.11.2008 în valoare totală de lei, din care TVA de lei, reprezentând contravaloarea apartamentului, și nr./26.11.2008 și nr./12.11.2008, reprezentând stornare contravaloare apartament și TVA de lei.

Prin cesiunea contractului de cumpărare a apartamentului (identificat conform Hotărârii AGA/30.11.2007 ca aport în natură la capitalul social) de pe persoana fizică pe S.A. și anularea achiziției apartamentului în favoarea apartamentului, rezultă că în structura capitalului social apartamentul se identifică ca aport în natură adus de acționarul

Organele de control au constatat că societatea nu avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă apartamentului, acesta reprezentând aport în natură la capitalul social adus de acționarul, iar aporturile în natură sunt vărsate de acționari prin transferarea dreptului de proprietate și nu prin achiziția directă privind apartamentul, nefiind posibilă deducerea taxei de către S.A.

În urma verificării efectuate s-a constatat că societatea nu desfășoară activitate în spațiul apartamentului și că nu se justifică nici achiziția directă făcută de societate, fiind încălcate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea nefiind efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Organele de control consideră că nu au fost respectate prevederile art. 128 alin. 7 și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 16 pct. 2 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

Pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma de lei, reprezentând lei T.V.A. și lei majorări de întârziere aferente, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei taxe, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt, constatările organelor de control fiind contradictorii și neconcludente.

În fapt, organele de control au constatat că societatea nu avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă apartamentului, pe motiv că acesta reprezintă aport în natură adus la capitalul social de acționarul și pe motiv că aporturile în natură sunt vărsate de acționari prin transferarea dreptului de proprietate și nu prin achiziție directă.

Totodată, în contradicție cu constatarea că bunul respectiv reprezintă aport la capitalul social al firmei, organele de control consideră că nu se justifică achiziția făcută de societate, pe motiv că achiziția nu s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile

Se reține că organele de control consideră pe de o parte că operațiunea reprezintă aport în natură adus la capitalul social de unul dintre acționari, iar, pe de altă parte, consideră că operațiunea reprezintă achiziție făcută de societate care nu este efectuată în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, unde se stipulează că:

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

Totodată, conform art. 7 din același act normativ, „(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Din textele de lege menționate se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

La art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: „(1) **Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.**”

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor la completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

La art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii

obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Se reține că organele fiscale trebuie să facă investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea contribuabilului supus inspekției, astfel încât să clarifice corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere și stabilirea diferențelor obligațiilor de plată

În actele de control constatările sunt contradictorii, în sensul că se consideră că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă apartamentului, pe motiv că, pe de o parte, acesta reprezintă aport în natură la capitalul social adus de unul dintre acționari, iar, pe de altă parte, consideră că achiziția nu s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

Rezultă că organele de control consideră pe de o parte că operațiunea reprezintă aport în natură la capitalul social adus de unul dintre acționari, iar, pe de altă parte, consideră că operațiunea reprezintă achiziție făcută de societate care nu este efectuată în folosul operațiunilor sale taxabile.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că prin Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor/30.11.2007 acționarii au hotărât preschimbarea aportului în natură în valoare totală de lei a acționarului, care constă în înlocuirea unor mijloace fixe, cu valoarea parțială a apartamentului, achiziționat de acesta de la S.C.S.R.L.

Organele de control au constatat că în data de 30.09.2008, acționarul respectiv cedează societății S.A., prin contractul de cesiune din 30.09.2008, achiziționarea apartamentului, În urma acestei tranzacții

societatea înregistrează în luna septembrie 2008 factura nr. din 30.09.2008 emisă de S.C.S.R.L., reprezentând contravaloarea apartamentului în valoare totală de lei, exercitându-și dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei.

De asemenea, au constatat că la data de 12.11.2008 se anulează achiziția acestui apartament prin Actul de reziliere încheiat în data de 12.11.2008, iar în contul plăților făcute pentru apartamentul se face achiziționarea unui alt apartament,, contractat de societate încă din 2007 și cumpărat în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat prin încheierea nr./27.11.2008 și identificat cu nr. prin extrasul de carte funciară.

În baza acestui act de reziliere, societatea verificată înregistrează în luna noiembrie 2008 facturile nr./12.11.2008 și nr.26.11.2008 în valoare totală de lei, din care TVA de lei, reprezentând contravaloarea apartamentului, În același timp, în baza facturilor nr./26.11.2008 și nr./12.11.2008, societatea stornează contravaloarea apartamentului și a taxei pe valoarea adăugată de lei.

Având în vedere cesiunea contractului de cumpărare a apartamentului (identificat conform Hotărârii AGA/30.11.2007 ca aport în natură la capitalul social) de persoana fizică pentru S.A. și anularea achiziției apartamentului în favoarea apartamentului, organele de control au considerat că în capitalul social al societății apartamentul se identifică ca aport în natură adus de acționarul

Societatea susține că deciziile organelor de control sunt raportate eronat la Hotărârea AGA din 30.11.2007, hotărâre care de fapt nu s-a materializat și nu și-a produs nici un efect de înlocuire a bunurilor și nu s-a concretizat prin nici un document care să ateste această preschimbare.

În ceea ce privește aportul în natură la capitalul social, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale**, republicată, unde la **art. 16, 36, 65, 91 și 210**, se stipulează următoarele:

„Art. 16

(1) Aporturile în numerar sunt obligatorii la constituirea oricărei forme de societate.

(2) Aporturile în natură trebuie să fie evaluabile din punct de vedere economic. Ele sunt admise la toate formele de societate și sunt vărsate prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare. [...]

Art. 36

(1) În termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv, fondatorii, primii administratori sau, dacă este cazul, primii membri ai directoratului și ai consiliului de supraveghere ori un împuternicit al acestora vor cere înmatricularea societății în registrul comerțului în a cărui rază teritorială își va avea sediul societatea. [...]

(2) Cererea va fi însoțită de: [...]

d) în cazul aporturilor în natură subscrise și vărsate la constituire, actele privind proprietatea, iar în cazul în care printre ele figurează și imobile, certificatul constatator al sarcinilor de care sunt grevate; [...]

Art. 65

(1) În lipsă de stipulație contrară, bunurile constituite ca aport în societate devin proprietatea acesteia din momentul înmatriculării ei în registrul comerțului. [...]

Art. 91

(1) În societatea pe acțiuni, capitalul social este reprezentat prin acțiuni emise de societate, care, după modul de transmitere, pot fi nominative sau la purtător. [...]

Art. 210

(1) Capitalul social se poate mări prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.”

Codul civil, la art. 1491 și 1492, prevede că:

„Art. 1491

Societatea este un contract prin care două sau mai multe persoane se învoiesc să pună ceva în comun, cu scop de a împărți foloasele ce ar putea deriva.

Art. 1492

Orice societate trebuie să aibă de obiect un ce licit și să fie contractată spre folosul comun al părților.

Fiecare membru al unei societăți trebuie să pună în comun sau bani, sau alte lucruri, sau industria sa.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la punctele 53, 76, și 199 alin. (2), prevede următoarele:

„53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel: [...]

c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

76. - (1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o

valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

199. - (1) Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor.

(2) Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.”

Din coroborarea textelor de lege citate mai sus se reține că aportul reprezintă obligația pe care și-o asumă fiecare asociat de a aduce în societate un anumit bun, o valoare patrimonială.

Se reține că aportul în natura reprezintă bunurile aduse de asociați la constituirea societății comerciale sau ulterior, pe parcursul funcționării acesteia, care constă în transmiterea către societate fie a dreptului de proprietate, fie a dreptului de folosință a bunului.

În situația în care bunul reprezintă aport în natură la capitalul social adus de unul dintre acționari, acesta devine proprietatea societății.

Nu reprezintă proprietatea societății bunurile puse la dispoziția acesteia de către acționari în situația în care aportul în natură se referă la dreptul de folosință al bunurilor.

În cazul în care aportul constă în dreptul de folosință al bunului, aportul nu îl reprezintă bunul, ci valoarea prețului concesiunii sau al chiriei, care se înregistrează la imobilizări necorporale.

Totodată, conform textelor de lege menționate, capitalul social se poate majora prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.

În situația în care prin aportul adus se transmite dreptul de proprietate asupra bunului, aceasta va intra în patrimoniul societății, iar în situația în care dreptul care se transmite pe calea aportului în natura este cel de folosință asupra bunului respectiv, asociatul rămâne proprietarul bunului.

Potrivit art. 480 din Codul civil „Proprietatea este dreptul ce are cineva de a se bucura și a dispune de un lucru în mod exclusiv și absolut, însă în limitele determinate de lege.”

Conform textelor de lege menționate, în schimbul aportului la capitalul social, asociații primesc acțiuni, capitalul social fiind reprezentat prin acțiuni emise de societate.

Organele de control au tratat operațiunea ca un aport în natură adus la capitalul social de unul dintre acționari, fără să aibă în vedere că, potrivit Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, în cazul aportului cu bunuri,

acestea intră în patrimoniul societății, acționarul trebuind să facă dovada că bunurile se află în proprietatea sa, iar în cazul în care printre ele figurează și imobile, acționarul trebuie să dețină certificatul constatator al sarcinilor de care sunt grevate.

Totodată, în cazul aportului la capitalul social nu se pune problema deductibilității taxei pe valoarea adăugată, întrucât în accepțiunea Codului fiscal această operațiune nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât acționarul este persoană fizică.

Conform **art. 126 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit **art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, „(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

În ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea, la **art. 134 alin. (1) și (2)** din Codul fiscal se precizează că:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Organele de control, pe lângă faptul că apreciază că operațiunea reprezintă aport în natură adus la capitalul social de unul dintre acționari, consideră că operațiunea reprezintă și achiziție făcută de societate care nu este efectuată în folosul operațiunilor sale taxabile.

Organele de control precizează că societatea nu desfășoară activitate în spațiul apartamentului și că nu se justifică nici achiziția directă făcută de contribuabil, operațiunea nefiind efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Din constatările organelor de control se reține că societatea verificată a înregistrat în luna noiembrie 2008 facturile nr./12.11.2008 și nr.26.11.2008 în valoare totală de lei, din care TVA de lei, reprezentând contravaloare apartament

Potrivit facturilor nr./12.11.2008 și nr. 26.11.2008, acestea sunt emise de S.C.S.R.L., în calitate de vânzător, pentru S.A., în calitate de cumpărător.

Rezultă că la baza achiziției apartamentului și a deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei stă factura nr./12.11.2008, care este emisă pe numele societății S.A.

Potrivit **art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;”

Fără să prezinte argumente relevante, organele de control consideră că nu se justifică achiziția făcută de societate, pe motiv că nu s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestația formulată societatea susține că bunul a fost achiziționat în scopul vânzării acestuia în leasing.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte considerentele care au dus la concluzia că imobilul respectiv nu este utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile și că societatea nu desfășoară activitate în apartamentul respectiv sau dacă imobilul a fost achiziționat pentru a fi utilizat de societate sau pentru a fi vândut în sistem de leasing, așa cum susține contestatoarea.

Față de prevederile legale incidente speței și din analiza deciziei de impunere contestată se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă situația de fapt ce a condus la concluzia că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei nu este deductibilă fiscal.

Întrucât prin actul administrativ atacat, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, nu se menționează în mod clar cum a tratat societatea operațiunile din punct de vedere faptic dar și legal și având în vedere că cele prezentate de organele de control nu sunt de natură să clarifice motivul pentru care nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată, constatările fiind contradictorii, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra contestației formulate de S.A., drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr. din 05.08.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 06.08.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.07.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub numerele din 05.08.2009 și din 06.08.2009, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și pentru majorările de întârziere în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 126 și 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, 94, 105 alin. (1), 107 și 216 (3), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006

privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", pct. 102.1 și 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, art. 16, 36, 65, 91 și 210 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, art. 480, 1491 și 1492 din Codul civil, punctele 53, 76, și 199 alin. (2) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 12.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 05.08.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 06.08.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.07.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub numerele din 05.08.2009 și din 06.08.2009, privind suma de **lei**, reprezentând:

- lei T.V.A.;

- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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