

**DECIZIA NR. 57/29.03.2022**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 592/13.01.2022**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 18/12.01.2022, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 592/13.01.2022, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX99/2020, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Piatra Mare nr. 13, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 18/04.01.2022, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/22.11.2021, respectiv data de **25.11.2021**, potrivit adresei de înaintare anexate în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin mail a contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **04.01.2022**, unde a fost înregistrată sub nr. 18/04.01.2021.

Contestația este formulată prin avocat X Alexandra-Maria, la dosar fiind anexată împuternicirea avocațială nr. 1/17.12.2021 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X.

***1.1. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2021, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acesteia și rambursarea TVA în sumă de X1 lei.***

În susținerea contestației societatea precizează că interpretarea dată de organul de control asupra capacității sale de a încheia un contract de comodat este una lipsită de temei legal raportat la preverile art. 205 din Codul civil și că în lipsa unui sediu nu putea să ia în mod legal ființă, ori potrivit organului de control nu ar fi avut cum, înainte de înregistrarea la ONRC, să încheie un contract pentru sediul social.

Ea mai precizează că atât dispozițiile art. 1240 Cod civil, care reglementează încheierea contractului, cât și cele referitoare la contractul de comodat, nu impun încheierea acestuia în formă scrisă pentru ca acesta să fie valabil, astfel că, pentru ca să poată efectua lucrări de renovare asupra imobilului ce reprezintă sediul social, nu avea nevoie de un contract încheiat în forma scrisă care să prevadă acest lucru, fiind necesară doar o manifestare de voință sau un comportament care, potrivit legii, convenției părților, practicilor statornicite între acestea sau uzanțelor, nu lasă nicio îndoială asupra intenției de a produce efectele juridice corespunzătoare, comportament care a fost manifestat prin semnarea contractului de execuție lucrări cu S.C. MCS S.R.L.

Referitor la afirmația echipei de control că raportat la contractul de execuție lucrări prezentat de societate, acesta nu are acoperire în ce privește durata de execuție a lucrărilor

și nici în ce privește valoarea lucrărilor facturate, petenta precizează că nu există nereguli în ceea ce privește facturile emise sau achitarea acestora, nu există suspiciuni de fraudă, nu s-a contestat realitatea lucrărilor, care au putut fi observate de către organul de control cu ocazia controlului și că sunt invocate aspecte care nu au la bază prevederi legale, acestea reprezentând doar simple interpretări ale contractului de execuție lucrări.

Reprezentantul petentei afirmă că pentru a putea fi valabil încheiat, un contract se poate încheia atât verbal cât și în formă scrisă, pentru contractul de execuție nefiind cerută, sub sancțiunea nulității, forma scrisă. Astfel, inclusiv modificarea unui contract se poate efectua în formă verbală, iar întreaga practică judiciară recunoaște că suntem în prezenta unui contract încheiat între profesioniști prin simpla emitere a unei facturi, ce este acceptată la plată, nefiind obligatorie încheierea unui contract în formă scrisă.

Petenta susține că aspectele invocate de către organul fiscal nu au niciun suport juridic, câtă vreme a acceptat la plată facturile emise de către prestatorul de servicii prin achitarea acestora (aspect care nu este contestat).

Se mai precizează că organul de control nu a indicat un temei legal care să impună obligativitatea înscrierii contractului de comodat în cartea funciară, neexistând o prevedere legală în acest sens, dar decizia de respingere a cererii de deducere a T.V.A. este motivată de acest aspect.

În susținerea contestației, petenta declară că sediul său, ca și element constitutiv al persoanei juridice, este recunoscut și opozabil tuturor persoanelor fizice și juridice de la data înmatriculării și că singurele documente justificative pe care trebuie să le prezinte pentru soluționarea cererii de deducere a T.V.A. sunt factura fiscală și dovada achitării acesteia, aspect care este confirmat inclusiv de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Este invocată jurisprudența în Cauza C-430/19, unde Curtea a confirmat faptul că dreptul de deducere a T.V.A. nu poate fi refuzat dacă beneficiarul nu deține alte documente suplimentare în afară de factură și dovada plății.

Se mai precizează în motivare că delimitarea spațiului utilizat de societate nu are la bază rațiuni logice, organul de inspecție fiscală stabilind că spațiu destinat desfășurării activității este compus din biroul și debaraua alăturată acestuia, fără să se țină cont de nevoia de a utiliza toaleta imobilului, holul de acces în imobil, sau de posibilitatea de a se extinde activitatea.

Cu referire la art. 113 din Codul de procedură fiscală, contestatara afirmă că obiectul inspecției fiscale este verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și nu a legalității contractelor încheiate de contribuabil cu terții.

În concluzie, reprezentantul contestatarii afirmă că motivele ce au stat la baza respingerii cererii de rambursare a T.V.A. sunt aspecte ce țin de dreptul civil, aspecte care nu pot face obiectul controlului și interpretării organului fiscal.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, perioada verificată fiind 01.04.2021-30.09.2021.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/22.11.2021 contestate, în perioada 01.11.2021-15.11.2021, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la S.C. X S.R.L., o inspecție fiscală parțială, având ca obiect verificarea cu control anticipat a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. 288608191/25.10.2021, aferent perioadei 01.04.2021-30.09.2021. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client”- CAEN 6201, iar în perioada verificată activitatea desfășurată a constat în

dezvoltarea de pagini web și mentenanța acestora, pentru societatea A.P.P. W LTD (GB X) din Marea Britanie.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate la bugetul de stat:

1. Ca urmare a inspecției efectuate, organele de control au constatat că societatea a dedus în perioada verificată TVA în sumă de X21 lei, aferentă achiziției de servicii de lucrări în domeniul construcțiilor civile de la SC MCS SRL și de diverse materiale de construcții: piatră decorativă, plasă geam, pavaj, borduri, încadrament exterior de la SC Global Design Online SRL, Elegant Decor SRL, Antique Stone SRL, Liver Cons SRL etc. Potrivit documentelor și informațiilor prezentate echipei de inspecție fiscală, achizițiile au fost destinate unui imobil edificat, situat în mun. X, str. Piatra Mare nr. 13, care este declarat ca sediu social/domiciliu fiscal al SC X SRL în baza Contractului de împrumut de folosință- comodat FN/25.02.2020, încheiat între proprietarul imobilului, dl X Mihai, în calitate de comodant și SC X SRL, societate în curs de înființare, în calitate de comodat.

Din analiza prevederilor contractuale, s-a constatat că la pct. 3.1 al contractului „*Obligațiile comodatarului*” se precizează că acesta trebuie „*să conserve bunul, să se îngrijească de ele ca un bun proprietar, să folosească bunul conform destinației lor, să restituie bunul la termenul stabilit prin prezentul contract comodantului, să achite la zi utilitățile aferente spațiului folosit*”.

Organele de control precizează că SC X SRL justifică decontarea costurilor de execuție a unor lucrări în domeniul construcțiilor civile și achizițiile de materiale de construcții în baza contractului de comodat FN/25.02.2020, contract care, așa cum s-a arătat, nu stipulează niciun aspect privind acordul părților de a modifica în vreun fel bunul care face obiectul contractului.

Totodată, a fost prezentat și Contractul de execuție de lucrări FN din data de 22.05.2021 încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC MCS SRL, în calitate de executant, pentru efectuarea de „*lucrări în domeniul construcțiilor civile-realizarea termosistem- X, str. Piatra Mare, nr.13, (...). Începerea lucrării va avea loc în intervalul 07-10 iunie 2021*”. Valoarea contractului este convenită la nivelul a 10.560 euro (inclusiv TVA), care este o valoare FERMĂ, valabilitatea contractului fiind de 30 zile începând cu data menționată de începere a lucrărilor, în perioada 7-10 iunie 2021.

Contractul de comodat și contract de execuție de lucrări menționate anterior, fără acte adiționale adiacente, au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, în copie, în data de 01.11.2021, la sediul social declarat al contribuabilului.

Echipele de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise și înscrisuri de la reprezentantul societății, cu privire la imobilului situat în X, str. Piatra Mare nr. 13, iar în răspunsul formulat de administratorul societății, transmis electronic, se precizează că „*Nu au fost efectuate lucrări de construcție, ci de modernizare- nu s-a construit nimic.*”

Împreună cu explicațiile, societatea a mai prezentat Contractul de execuție de lucrări nr. 19 din data de 22.05.2021, încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC MCS SRL, în calitate de executant, pentru efectuarea de „*lucrări în domeniul construcțiilor civile-realizarea termosistem- X, str. Piatra mare, nr. 13, (...).*”, Anexa- lucrări suplimentare contract nr. 19 din 22.05.2021 și Procesul verbal de recepție lucrărilor nr. 14 din 10.09.2021. Organele de control rețin că în data de 01.11.2021 contribuabilul verificat a prezentat Contractul de execuție lucrări FN din data de 22.05.2021 încheiat cu SC MCS SRL, cu prevederile menționate mai sus, dar anexat la răspunsul formulat și transmis în data de 03.11.2021, societatea a prezentat Contractul de execuție de lucrări nr. 19 din data de 22.05.2021 încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC MCS SRL în calitate de executant având același obiect, și s-a constatat că cele două contracte prezentate succesiv NU sunt identice, diferențele constând în:

– contractul, în forma prezentată inițial, este încheiat în data de 22.05.2021 dar nu are un număr alocat, spre deosebire de cel anexat răspunsului formulat la solicitarea echipei de inspecție fiscală, care are alocat nr. 19;

– la pct. 1.1 din contractul inițial se precizează „începerea lucrării va avea loc în intervalul 07-10 iunie 2021”, în timp ce forma contractului prezentat în 03.11.2021 nu mai cuprinde această mențiune;

– la pct. 12.1 privind modalitățile de plată a sumei de X2 euro, graficul de plăți din contractul inițial cuprindea 3 tranșe (X3 euro, X4 euro și X5 euro) în timp ce contractul prezentat în 03.11.2021 cuprinde 6 tranșe de plată (X6 euro, X7 euro, X8 euro, X9 euro, X10 euro și X11 euro).

Organele de control sesizează că facturile emise de furnizor și înregistrate de către contribuabilul verificat ca avansuri și contravaloare lucrări, nu respectă prevederile contractuale nici fracționat, ca plăți parțiale și nici ca valoare globală finală. Astfel, potrivit facturilor emise și a graficului de plăți menționat în contract, tranșa a doua de avans este stipulată a se achita la „începerea lucrărilor”, deci lucrările au început în data de 02.06.2021 când a fost emisă factura nr. 28/02.06.2021, și se finalizează în 10.09.2021, data ultimei facturi, care reprezintă contravaloare lucrări conform situație lucrări, rezultând o durată a lucrărilor de 100 zile și nu de 30 zile cât are valabilitate contractul.

De asemenea, s-a constatat că valoare lucrărilor, înscrisă în contract, este de X2 euro cu TVA (echivalentul a aproximativ X12 lei), iar societatea a mai prezentat o anexă de lucrări suplimentare, în valoare de X13,10 euro (echivalentul a aproximativ X14 lei), însumând X15 lei, dar valoarea facturată efectiv este de X16 lei.

În concluzie, echipa de control constată că raportat la contractul de execuție lucrări prezentat de societate, acesta nu are acoperire în ce privește durata de execuție a lucrărilor și nici în ce privește valoarea lucrărilor facturate.

Deși agentul economic a înregistrat facturi reprezentând contravaloare lucrări în domeniul construcțiilor civile în valoare de X17 lei, cu TVA de X18 lei, iar prevederile contractuale precizează ca acestea vor fi emise în baza situație lucrări întocmită la fiecare sfârșit de etapă, respectiv că la sfârșitul execuției lucrărilor se va prezenta deviz de lucrări, SC X SRL nu a prezentat niciun fel de situații de lucrări din care să rezulte informații privind obiectivul la care s-au prestat lucrări și natura lucrărilor efectuate cu informații cantitative și calitative asupra lucrărilor facturate.

Singurul înscris prezentat, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, denumit „Anexa lucrări suplimentare contract nr. 19 din 22.05.2021”, nu conține informații privind obiectivul la care au fost efectuate lucrările, nu are mențiuni privind data întocmirii acestuia, respectiv perioada realizării lucrărilor.

Din cuprinsul documentului rezultă că au fost efectuate lucrări de motaj cărămidă și piatră decorativă (33,8 mp, respectiv 35 mp), decorațiuni fațadă (77,40 ml), asterială, fustă acoperiș, carton cadramat, execuție perete de susținere beton armat, demolare perete balcon, montaj plăci pardoseală curte (20 mp), etc. în valoare de X13,10 euro inclusiv TVA (echivalentul a aproximativ X14 lei). S-a constatat că lucrările înscrise în acest document NU sunt lucrări de conservare a imobilului, de întreținere a acestuia, așa cum se stipulează în Contractul de împrumut de folosință- comodat fn/25.02.2020 al cărui obiect este dreptul de folosință asupra imobilului aflat la adresa din mun. X, str. Piatra Mare nr. 13, jud. X.

Organele de control mai precizează că pentru diferența de X19 lei, nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare din care să reiasă serviciile efectiv realizate și care să asigure informații minimale privind natura lucrărilor efectuate, cantitatea și calitatea lucrărilor facturate, nefiind respectat prevederile art. 281 alin. (7) Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că faptul generator pentru serviciile de construcții intervine la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Dată fiind nerealizarea faptului generator, echipa de control afirmă că nu sunt îndeplinite condițiile legale necesare

pentru exigibilitatea TVA, deci și pentru exercitarea dreptului de deducere a acesteia, după cum este prevăzut la art. 280 alin. (1) și art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control mai menționează că nu s-a prezentat o Autorizație de construire așa cum este prevăzut în Certificatul de urbanism nr. 1469/08.06.2021, eliberat pentru acest imobil pe numele d-lui X Mihai și nu s-au prezentat documente din care să rezulte că s-a realizat publicitatea imobiliară asupra imobilului, privind sarcinile ce decurg din contractul de comodat menționat, așa cum prevede art. 1 alin. (1) și (3) Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere derularea inspecției fiscale la sediul social/domiciliu fiscal al societății din X, str. Piatra Mare nr. 13, adresa la care figurează și domiciliul administratorului societății, dl X Mihai, echipa de inspecție fiscală a procedat, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. g), art. 65 alin. (3) și art. 113 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la efectuarea unei cercetări la fața locului, pentru delimitarea clară a spațiului care este alocat societății, din suprafața imobilului proprietatea personală a administratorului, respectiv spațiul alocat desfășurării activității de prestare de servicii de dezvoltare, mentenanță pagini web. S-a constatat că imobilul situat la adresa menționată este format din două părți, una care are regim de înălțime parter, formată din hol/casa scării, un living, un birou și o debara, și una cu regim de înălțime parter și etaj, destinată exclusiv spațiului personal, având curte pavată și înconjurată de ziduri de susținere și garaje. S-a constatat că spațiul destinat activității economice este cel aflat la parterul primei părți a imobilului, amenajat ca birou cu facilității IT și debaraua alăturată destinată depozitării (materiale și arhivă).

Urmare a inspecției, organele de control au concluzionat că societatea a efectuat lucrări de natură investițională asupra unui imobil, proprietatea personală a administratorului societății, situat în X, str. Piatra Mare nr. 13, pentru care SC X SRL a dedus TVA fără a fi îndeplinite condițiile pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, nefiind probat că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, astfel fiind încălcate prevederile art. 280 alin. (1), art. 281 alin. (1) și (7) și art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Societatea a dedus TVA în sumă de X20 aferent achiziției de mâncare, băuturi (inclusiv alcoolice), haine și produse cosmetice, abonament sală fitness, etc. de la furnizorii SC Selgros Cash& Carry SRL, Kaufland România SCS, Auchan România SA, Lidl Discount SRL și Red Gym SRL.

Achizițiile au fost înregistrate în contul 6231- „Cheltuieli de protocol” sau în contul 626 „Cheltuieli cu servicii poștale și telecomunicații” (serviciile de abonament sală fitness). Se precizează că valoarea facturilor depășește definiția de cadou de mică valoare, respectiv plafonul de 100 lei și că nu au fost prezentate niciun fel de documente, înscrisuri, din care să rezulte că aceste bunuri au fost achiziționate în scop de protocol, respectiv că ar fi fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Organele de control menționează că societatea nu are angajați, are un singur client din Marea Britanie, fapt care nu justifică oferirea unor cadouri de mică valoare. Se precizează că în lipsa oricărui document justificativ din care să reiasă destinația bunurilor de genul mâncare, băuturi (inclusiv alcoolice), haine, produse cosmetice, abonament sală fitness, organele de control au concluzionat că prin deducerea TVA aferentă acestor achiziții, societatea NU a respectat prevederile art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 7 alin. (12)- Titlul VII din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, drept pentru care s-a colectat TVA în valoare de X20.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de societate și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**III.1) Referitor la TVA în sumă de X21 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă în mod legal organele de control au respins la rambursare TVA mai sus menționată, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.**

În fapt, ca urmare a inspecției efectuate, organele de control au constatat că societatea a dedus în perioada verificată TVA în sumă de X21 lei, aferentă achiziției de servicii de lucrări în domeniul construcțiilor civile de la SC MCS SRL și de diverse materiale de construcții: piatră decorativă, plasă geam, pavaj, borduri, încadrament exterior de la SC Global Design Online SRL, Elegant Decor SRL, Antique Stone SRL, Liver Cons SRL etc. Potrivit documentelor și informațiilor prezentate echipei de inspecție fiscală, achizițiile au fost destinate unui imobil edificat, situat în mun. X, str. Piatra Mare nr. 13, care este declarat ca sediu social/domiciliu fiscal al SC X SRL în baza Contractului de împrumut de folosință-comodat FN/25.02.2020, încheiat între proprietarul imobilului, dl X Mihai în calitate de comodat și SC X SRL, societate în curs de înființare, în calitate de comodat.

Din analiza prevederilor contractuale, s-a constatat că la pct. 3.1 al contractului „Obligațiile comodatului” se precizează că acesta trebuie „să conserve bunul, să se îngrijească de ele ca un bun proprietar, să folosească bunul conform destinației lor, să restituie bunul la termenul stabilit prin prezentul contract comodatului, să achite la zi utilitățile aferente spațiului folosit”.

Organele de control precizează că deși SC X SRL justifică decontarea costurilor de execuție a lucrărilor în domeniul construcțiilor civile și achizițiile de materiale de construcții, în baza contractului de comodat FN/25.02.2020 încheiat pentru sediul social al societății, acest contract, nu stipulează niciun aspect privind acordul părților de a modifica în vreun fel bunul care face obiectul contractului.

Urmare a inspecției, în baza prevederilor art. 280 alin. (1), art. 281 alin. (1) și (7) și art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au concluzionat că societatea a efectuat lucrări de natură investițională asupra unui imobil, proprietatea personală a administratorului societății, situat în X, str. Piatra Mare nr. 13, pentru care SC X SRL a dedus TVA fără a fi îndeplinite condițiile pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, nefiind probat că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, prevederile art. 280, art. 281 alin. (1), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, statuează că:**

**Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**

**„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

**(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.**

**(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).**

**art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.**

[...]

(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, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

#### **art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

a) *operațiuni taxabile;*

#### **art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

#### HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

*“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”*

Conform prevederilor legale mai sus citate, exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege. În cazul serviciilor construcții-montaj, faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totodată, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, are obligația să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile/scutite cu drept de deducere, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare a realității operațiunii revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA, care a dedus taxa pentru achiziția bunurilor/serviciilor respective.**

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cerințele legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cauza C- 268/83 Rompelman, invocată chiar de petentă, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

Nu în ultimul rând, principiul ***prevalenței substanței*** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, ***a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.***

În aceste condiții, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei că singurul document justificativ pe care trebuie să-l prezinte pentru soluționarea cererii de deducere a T.V.A. este factura fiscală și dovada achitării acesteia, se reține că aceasta este eronată, având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, pe de o parte trebuie să demonstreze că achizițiile sunt destinate operațiunilor sale taxabile, iar pe de altă parte prevederile art. 281 alin. (7) stabilesc că prestările de servicii cu decontări sau plăți succesive 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, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Or, în cauza analizată, părțile au convenit prin contractul încheiat în formă scrisă că executantul va întocmi situație lucrări și va emite facturi la fiecare sfârșit de etapă, iar plata se va realiza după recepția cantitativă și calitativă a lucrărilor, respectiv că la sfârșitul execuției lucrărilor se va prezenta deviz de lucrări, dar SC X SRL nu a prezentat niciun fel de situații de lucrări din care să rezulte informații privind obiectivul la care s-au prestat lucrări și natura lucrărilor efectuate, cu informații cantitative și calitative asupra lucrărilor facturate. Conform documentelor la dosar, singurul înscris prezentat, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, denumit „*Anexa lucrări suplimentare contract nr. 19 din 22.05.2021*”, pentru lucrări în valoare de X13,10 euro inclusiv TVA (echivalentul a aproximativ X14 lei), nu conține informații privind obiectivul la care au fost efectuate lucrările, nu are mențiuni privind data întocmirii acestuia, respectiv perioada realizării lucrărilor, iar pentru diferența de X19 lei, nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente



similare din care să reiasă serviciile efectiv realizate și care să asigure informații minimale privind natura lucrărilor efectuate, cantitatea și calitatea lucrărilor facturate, nefiind respectat prevederile art. 281 alin. (7) Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În motivarea contestației petenta precizează că nu există nereguli în ceea ce privește facturile emise sau achitarea acestora, nu există suspiciuni de fraudă, nu s-a contestat realitatea lucrărilor, care au putut fi observate de către organul de control cu ocazia controlului, și că organele de control afirmă că raportat la contractul de execuție lucrări prezentat de societate, acesta nu are acoperire în ce privește durata de execuție a lucrărilor și nici în ce privește valoarea lucrărilor facturate, invocând aspecte care nu au la bază prevederi legale, acestea reprezentând doar simple interpretări ale contractului de execuție lucrări.

Cu privire la aspectele sesizate de către organele de inspecției fiscale referitor la DIFERENȚELE dintre Contractul de execuție lucrări FN din data de 22.05.2021 încheiat cu SC MCS SRL, și Contractul de execuție de lucrări nr. 19 din data de 22.05.2021 anexat la răspunsul formulat și transmis în data de 03.11.2021, încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC MCS SRL în calitate de executant având ca obiect efectuarea de „lucrări în domeniul construcțiilor civile- realizarea termosistem- X, str. Piatra mare, nr. 13, (...)” și la faptul că nu s-a prezentat o Autorizație de construire în baza Certificatului de urbanism nr. 1469/08.06.2021, eliberat pentru acest imobil pe numele d-lui X Mihai, în care se menționează ca acesta va fi utilizat în scopul declarat pentru obținerea AC pentru termoizolare casa și renovare fațade, și nu s-au prezentat documente din care să rezulte că s-a realizat publicitatea imobiliară asupra imobilului, privind sarcinile ce decurg din contractul de comodat menționat, așa cum prevede art. 1 alin. (1) și (3) Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare reține că au fost aduse pentru a se completa imaginea de ansamblu a situației de fapt fiscale, demersurile întreprinse de către echipa de control urmărind să determine dacă achizițiile în speță pot fi justificate ca fiind aferente operațiunilor în sfera TVA desfășurate de către SC X SRL.

Reprezentantul petentei mai afirmă că pentru a putea fi valabil încheiat, un contract se poate încheia atât verbal cât și în formă scrisă, pentru contractul de execuție nefiind cerută, sub sancțiunea nulității, forma scrisă. Dar în speță se reține că părțile însăși au convenit și au încheiat un contract în formă scrisă și au prevăzut că modificarea contractului poate fi făcută „prin act adițional”, nicio clauză a contractului de execuție neprevăzând posibilitatea de modificare verbală a contractului.

Motivațiile petentei cu privire la capacitatea sa de a încheia un contract de comodat anterior înființării societății raportat la prevederile art. 205 din Codul civil, la realizarea efectivă a lucrărilor, la lipsa unui temei legal care să impună obligativitatea înscrierii contractului de comodat în cartea funciară, nu pot fi reținute de către organul de soluționare a contestației, acestea nefiind în măsură să probeze că societatea îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea taxei. În fapt, în speța analizată, a fost respinsă la deducere TVA în sumă de X21 lei, aferentă achiziției de servicii lucrări în domeniul construcțiilor civile și de diverse materiale de construcții, pentru care nu s-a probat că sunt în beneficiul operațiunilor taxabile ale SC X SRL.

Astfel, din analiza documentelor prezentate la control, organul de soluționare reține că achizițiile pentru care s-a dedus taxa analizată în speță, au fost destinate fațadelor și amenajărilor exterioare la clădirea luată în comodat, respectiv:

A) De la SC MCS SRL au fost înregistrate facturi de avans și facturi de lucrări prin care se regularizează avansurile. A fost prezentat Contractul de execuție de lucrări FN din data de 22.05.2021, încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC MCS SRL, în calitate de executant, pentru efectuarea de „lucrări în domeniul construcțiilor civile-realizarea termosistem- X, str. Piatra Mare, nr.13, (...)”. Începerea lucrării va avea loc în intervalul 07-10 iunie 2021”. Valoarea contractului este convenită la nivelul a 10.560 euro (inclusiv TVA),

care este o valoare FERĂ, valabilitatea contractului fiind de 30 zile începând cu data menționată de începere a lucrărilor în perioada 7-10 iunie 2021.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise și înscrisuri de la reprezentantul societății, cu privire la imobilului situat în X, str. Piatra Mare, nr. 13, iar în răspunsul formulat de administratorul societății, transmis electronic, se precizează că „Nu au fost efectuate lucrări de construcție, ci de modernizare- nu s-a construit nimic.”

B) De la SC Global Design Online SRL, Elegant Decor SRL, Antique Stone SRL, Liver Cons SRL au fost achiziționate materiale de construcții reprezentând piatră decorativă, plasă geam, pavaj, borduri, încadrament exterior, etc.

Se constată deci că achizițiile pentru care petenta a dedus TVA care a fost respinsă la rambursare nu au vizat operațiuni de dotare sau amenajare spații de birouri sau spații conexe birourilor.

Or, în cauză, proprietarul clădirii și administratorul societății au încheiat pentru sediul SC X SRL un contract de comodat, contract cu titlu gratuit, prin care părțile au convenit la pct. 3.1 al contractului „*Obligațiile comodatarului*” comodatarul trebuie „*să conserve bunul, să se îngrijească de ele ca un bun proprietar, să folosească bunul conform destinației lor, să restituie bunul la termenul stabilit prin prezentul contract comodantului, să achite la zi utilitățile aferente spațiului folosit*”. În contractul menționat, se mai precizează la pct. 3.2 că și cheltuielile efectuate pentru conservarea imobilului vor fi restituite de către comodant (proprietarul imobilului) comodatarului (SC X SRL), deci nici acestea nu vor fi suportate de comodatar, astfel că efectuarea de lucrări de izolații termice sau de amenajări exterioare nu era în sarcina SC X SRL.

Aceste prevederi contractuale sunt conforme cu dispozițiile legale care definesc Contractul de împrumut de folosință, respectiv cu cele legiferate la art. 2146 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„art. 2146 Noțiune**

*Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte părți, numite comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.”*

Totodată, potrivit aceluiași act normativ, art. 2148 alin. (1), obligațiile comodatarului sunt:

**„art. 2148 Obligația comodatarului**

*(1) Comodatarul este ținut să păzească și să conserve bunul împrumutat cu prudența și diligența unui bun proprietar.*

*(2) Comodatarul nu poate folosi bunul împrumutat decât în conformitate cu destinația acestuia determinată prin contract ori, în lipsă, după natura bunului. El nu poate permite unui terț să îl folosească decât cu aprobarea prealabilă a comodantului.”*

iar în ce privește cheltuielile, la art. 2151 se stipulează că:

**„art. 2151 Cheltuielile făcute cu bunul**

*(1) Comodatarul suportă cheltuielile pe care le-a făcut pentru a folosi bunul.*

*(2) Cu toate acestea, comodatarul are dreptul să îi fie rambursate cheltuielile pentru lucrările necesare asupra bunului care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, atunci când comodantul, înștiințat în prealabil, nu s-a opus efectuării lor ori când, din cauza urgenței lucrărilor, acesta nu a putut fi înștiințat în timp util.”*

Se constată deci că dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile necesare folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici, de întreținere a imobilului, pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să

predea imobilul în starea inițială, astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodat vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodat, excede naturii contractului de comodat.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2021, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru TVA în sumă totală de X21 lei, aferentă achiziției de servicii de lucrări în domeniul construcțiilor civile de la SC MCS SRL și de diverse materiale de construcții: piatră decorativă, plasă geam, pavaj, borduri, încadrament exterior, alocate amenajării exterioare a imobilului luat în folosință în baza contractului de comodat. Date fiind cele anterior menționate și prevederile legale citate, TVA aferentă acestor achiziții nu poate fi considerată a fi deductibilă din punct de vedere fiscal, având în vedere următoarele considerente:

- comodatul (proprietarul bunului imobil, respectiv persoana fizică X Mihai) avea obligația legală de a preda comodatului imobilul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat în scopul prevăzut în contract (sediul social) și de a suporta toate acele reparații necesare, cu excepția micilor reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina comodatului;

- obligația comodatului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține imobilul pe perioada derulării contractului, în stare de întrebuințare, astfel cum a fost predat. De aici rezultă obligația comodatului de a efectua reparații mici (locative, de întreținere), spre deosebire de modernizări, reparațiile capitale și repararea degradărilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt în sarcina comodatului;

- totuși, în cazul în care comodatul a efectuat lucrările necesare asupra bunului, comodatul are dreptul să îi fie rambursate respectivele cheltuieli.

Conform documentelor la dosar societatea a dedus TVA pentru lucrări de reabilitare termică, renovări fațade și alte amenajări exterioare efectuate la imobilul care face obiectul contractului de comodat, care nu sunt lucrări necesare de conservare, respectiv nu sunt lucrări care nu puteau fi prevăzute la data încheierii contractului de comodat (25.02.2020), starea imobilului de la data încheierii contractului de comodat fiind acceptată ca adecvată scopului/destinației înscrisă în contract. De altfel, din aspectele reglementate de Codul Civil în ce privește contractele de împrumut de folosință, se reține ideea potrivit căreia chiar și acele cheltuieli care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului sau erau urgențe, se restituie comodatului, nu sunt suportate de către acesta.

Obligația de a îngriji, conserva bunul împrumutat presupune menținerea acestuia în starea în care el a fost predat și nu reprezintă o obligație de a spori valoarea imobilului cu efectuarea unor cheltuieli suportate de comodat, în imobilul în cauză având și administratorul societății domiciliul.

În speță petenta a dedus TVA pentru bunuri/servicii care nu sunt aferente unor mici reparații, în cazul de față fiind vorba de o modernizare a fațadelor și a terenului imobilului, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al sporirii gradului de confort, care conduce în mod direct la majorarea valorii acestui imobil. Întrucât comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezultă că în cazul de față nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 1172 alin. (2) din Codul civil, potrivit cărora:

**„art. 1172 Contractul cu titlu oneros și contractul cu titlu gratuit**

**(2) Contractul prin care una dintre părți urmărește să procure celeilalte părți un beneficiu, fără a obține în schimb vreun avantaj, este cu titlu gratuit.”**

În contextul celor expuse mai sus, se reține că în cazul analizat au fost efectuate investiții asupra unui bun luat în comodat, care nu pot fi considerate drept cheltuieli cu întreținerea și funcționarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal, fiind efectuată o prestație în favoarea proprietarului imobilului, a cărui valoare a fost majorată prin realizarea acestora, lucrările efectuate devenind avantajul persoanei fizice care a dat imobilul în comodat, or în cazul contractului de comodat, comodatul (proprietarul) trebuie să creeze un avantaj comodatului și nu invers.

Pe de altă parte, valoarea investițiilor efectuate în acest context la imobilul deținut în proprietate de către persoana fizică X Mihai, reprezintă venit brut al acestuia în calitate de proprietar, pe care avea obligația să-l declare la organul fiscal competent, în vederea impozitării, în conformitate cu prevederile art. 84 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 20 din Normele de aplicare a Codului fiscal:

**„art. 84 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor**

*(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.”*

HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal

*„20. (2) Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.”*

Potrivit acestor prevederi legale, venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă, proprietarul, în cazul în speță persoana fizică X Mihai, sau alt deținător legal, având obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat, în vederea impozitării, ceea ce în speță nu s-a întâmplat, raționament legal confirmat în mod constant de instanțele de control judiciar- a se vedea în acest sens jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 5960/2013 pronunțată în Dosarul nr. 544/42/2012, precum și Decizia nr. 7654/08.10.2014 a Curții de Apel Cluj.

În ce privește jurisprudența în Cauza C-430/19, invocată de petentă, aceasta susținând că CJUE a confirmat faptul că dreptul de deducere a T.V.A. nu poate fi refuzat dacă beneficiarul nu deține alte documente suplimentare în afară de factură și dovada plății, se reține că, la punctul 40 citat de petentă, se menționează că:

*„40 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate sau pentru serviciile primite în amonte și utilizate în scopul operațiunilor lor taxabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 și jurisprudența citată).”*

Or în speță, TVA a fost respinsă la rambursare nu pentru că exista suspiciunea unei fraude fiscale, ci pentru că organele de control au constatat că nu s-a probat că bunurile achiziționate și serviciile primite au fost **utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale SC X SRL.**

În fapt, în speța analizată, societatea a dedus TVA în sumă de X21 lei, TVA aferentă achiziției de servicii lucrări în domeniul construcțiilor civile și de diverse materiale de construcții, **care nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile**, ci pentru efectuarea de lucrări exterioare la un imobil edificat, proprietate a administratorului societății, situat în

mun. X, str. Piatra Mare nr. 13, care este declarat ca sediu social/domiciliu fiscal al SC X SRL în baza Contractului de împrumut de folosință- comodat FN/25.02.2020, încheiat între proprietarul imobilului dl X Mihai în calitate de comodant și SC X SRL, societate în curs de înființare, în calitate de comodat.

Referitor la afirmația petentei că organele de control nu au ținut cont de posibilitatea de a se extinde activitatea, se reține în principal că în speță achizițiile pentru care s-a dedus taxa nu au fost destinate amenajărilor interioare, de compartimentare/amenajare/dotare birouri, ci unor lucrări la fațade ale clădirii aflate în proprietatea administratorului societății. Organul de soluționare mai reține că petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte că ar intenționa să-și extindă activitatea, respectiv că ar intenționa să angajeze personal și să achiziționeze mijloace suplimentare de calcul pentru desfășurarea activității.

**Se constată deci că, în condițiile în care lucrările efectuate în favoarea persoanei fizice X Mihai nu au fost refacturate acestuia, achizițiile nu sunt destinate operațiunilor impozabile ale SC X SRL și în mod legal organele de control au constatat că petenta nu are drept de rambursare a TVA în sumă de X21 lei.**

În ceea ce privește delimitarea de către organele de control a spațiului utilizat de societate, acesta stabilind că spațiu destinat desfășurării activității SC X SRL este biroul și debaraua alăturată acestuia, petenta precizează că această delimitare ar presupune că nu ar avea voie să utilizeze toaleta imobilului sau holul de acces în imobil, ori organele de control au efectuat o astfel de delimitare pentru a se sublinia că mare parte din imobil este utilizat de administrator, care este și proprietarul imobilului, ca și locuință personală.

Afirmația petentei că „*motivele ce au stat la baza respingerii cererii de rambursare a T.V.A. sunt aspecte ce țin de dreptul civil, aspecte care nu pot face obiectul controlului și interpretării organului fiscal.*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind constatată ca eronată, refuzul de rambursare a TVA în sumă de X21 lei fiind bazat pe dispozițiile art. 280 alin. (1), art. 281 alin. (1) și (7) și art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pe neîndeplinirea condițiilor de fond prevăzute de Codul fiscal pentru deducerea taxei.

Organul de soluționare mai reține că, prin adresa înregistrată la AJFP Brasov sub nr. 50/05.01.2022, transmisă de organul de inspecție fiscală către Direcția Fiscală din cadrul Primăriei Municipiului X, s-au solicitat informații privind declararea de către proprietar a desfășurării unei activități economice în imobilul din X, str. Piatra Mare, nr. 13 în vederea determinării obligațiilor datorate bugetului local. Prin răspunsul transmis Direcția Fiscală din cadrul Primăriei Municipiului X a comunicat că imobilul situat în X, str. Piatra Mare nr. 13, figurează declarat ca imobil rezidențial, fără declararea desfășurării de activități economice.

În cauză se reține că dispozițiile Codului fiscal prevăd posibilitatea ca să se declare la primărie suprafața folosită în scop nerezidențial din clădirile aflate în proprietatea persoanelor fizice, caz în care societatea poate să deconteze cheltuielile cu utilitățile, dar va achita un impozit majorat pentru această suprafață, ceea ce în speță nu s-a întâmplat.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede că impozitul pe clădirile deținute de persoane fizice se stabilește distinct pentru clădiri rezidențiale:

**„art. 457 Calculul impozitului pe clădirile rezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice**

**(1) Pentru clădirile rezidențiale și clădirile-anexă, aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 0,08% - 0,2%, asupra valorii impozabile a clădirii. Cota impozitului pe clădiri se stabilește prin hotărâre a consiliului local. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.”**

respectiv pentru clădirile cu destinație mixtă:

**„art. 458 Calculul impozitului pe clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice**

(1) Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 0,2 - 1,3% asupra valorii care poate fi: (...)

**art. 459 Calculul impozitului pe clădirile cu destinație mixtă aflate în proprietatea persoanelor fizice**

(1) În cazul clădirilor cu destinație mixtă aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul se calculează prin însumarea:

a) impozitului calculat pentru suprafața folosită în scop rezidențial conform art. 457;  
b) impozitului determinat pentru suprafața folosită în scop nerezidențial, indicată prin declarație pe propria răspundere, prin aplicarea cotei menționate la art. 458 asupra valorii impozabile determinate potrivit art. 457, fără a fi necesară stabilirea valorii prin depunerea documentelor prevăzute la art. 458 alin. (1).

(2) În cazul în care la adresa clădirii este înregistrat un domiciliu fiscal la care nu se desfășoară nicio activitate economică, impozitul se calculează conform art. 457”.

Astfel, se reține că la Primăria Municipiului X nu s-a declarat desfășurarea unei activități economice în imobilul din X, str. Pietra Mare, nr. 13, așa cum se prevede la pct. 16 din normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 1/2016: „Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri se stabilesc în funcție de destinația finală a clădirii, care poate fi rezidențială, nerezidențială sau mixtă, pe baza declarației pe propria răspundere a contribuabilului, și se calculează în conformitate cu prevederile art. 457 - 460 din Codul fiscal.”

Considerând cele menționate anterior, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

va fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, cu privire la TVA în sumă de X21 lei respinsă la rambursare.

### **III.2) Referitor la TVA în sumă de X20**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de 311, aferentă achiziției de mâncare, băuturi (inclusiv alcoolice), haine și produse cosmetice, abonament sală fitness, etc. de la furnizorii SC Selgros Cash& Carry SRL, Kaufland România SCS, Auchan România SA, Lidl Discount SRL și Red Gym SRL.

Aceștia precizează că petenta a înregistrat aceste achiziții în contul 6231- „Cheltuieli de protocol” sau în contul 626 „Cheltuieli cu servicii poștale și telecomunicații” (serviciile de abonament sală fitness) și că ponderea/valoarea facturilor depășește definiția de cadou de mică valoare, respectiv plafonul de 100 lei.

Deoarece societatea nu a prezentat niciun fel de documente, înscrisuri, din care să rezulte că aceste bunuri au fost achiziționate în scop de protocol, respectiv că ar fi fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății, în condițiile în care nu are angajați, are un singur client din Marea Britanie, organele de control au concluzionat că prin deducerea TVA aferentă acestor achiziții, societatea NU a respectat prevederile art. 270, alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 7 alin. (12)- Titlul VII din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, drept pentru care s-a colectat TVA în valoare de X20.

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2021 și admiterea cererii de rambursare a TVA în întregime dar, cu privire la TVA în sumă de X20, petenta nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pe care își fondează contestația.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„art. 269 Forma și conținutul contestației**

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

**art. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5., 2.6. și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*[...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit

de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 249 Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

**art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

**„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Se mai reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia, el fiind cel care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, și ale pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021 cu privire la TVA în sumă de X20, respinsă la rambursare.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X21 lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

**2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X20, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.