

DECIZIA nr. 35 din 25.01.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SA-in insolventa**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.09.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/AIF/15.09.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.09.2015, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA - in insolventa**, cu sediul in Bucuresti, sos. C, nr. , sector 1, prin administrator judiciar provizoriu Al IPURL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x/31.07.2015, il constituie urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/26.06.2015 prin care a fost diminuata pierderea fiscala cu suma de y lei, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 si comunicate sub semnatura reprezentantului societatii in data de 02.07.2015.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SA - in insolventa**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. F-S1 x/26.06.2015 si a dispozitiei de masuri nr. x/26.06.2015 SC X SA solicita reexaminarea actelor administrative atacate prin recunoasterea pierderii declarate de societate si exonerarea de la plata TVA, intrucat acestea nu reflecta corect situatia de fapt si vointa legiuitorului.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Sub aspect procedural

1.1. Actiunile de control au fost efectuate fara motivarea lipsei avizelor de inspectie fiscala, potrivit art.101 si art.102 din Codul de procedura fiscala, desi nu se incadreaza in niciuna din exceptiile prevazute de Codul de procedura fiscala conducand la nulitatea actelor administrative atacate.

1.2. A fost depasita durata inspectiei fiscale de 6 luni in care nu i s-a comunicat nicio suspendare, contrar art.104 din Codul de procedura fiscala fiind vatamata prin accesoriile calculate la debitul suplimentar ce determina nulitatea actelor administrative atacate.

1.3. Nu a fost respectat dreptul la ascultare al contribuabilului prevazut la art.9 din Codul de procedura fiscala, punctul de vedere fiind solicitat odata cu discutia finala si comunicarea rezultatelor controlului, desi termenul de prezentare este reglementat de art.107 din Codul de procedura fiscala si confirmata de CJUE; astfel, ascultarea a avut doar caracter formal si nu efectiv.

2. Pe fondul cauzei

2.1. Impozitul pe profit

De la data autorizarii si inregistrarii la ORC Ilfov ca sediu secundar, in imobilul din loc. S s-au desfasurat toate activitatile economice autorizate si cele administrative.

Imobilul a fost inregistrat contabil ca mijloc fix conform pct.64-66 din OMFP nr.1752/2005 si lunar a fost irectrata cheltuiala cu amortizarea liniara a sediului secundar, potrivit art.24 din Codul fiscal.

Datorita restrangerii activitatii, in luna noiembrie 2013 a inchiriat o parte din suprafata excedentara, iar in anul 2015 a incheiat cu aceeasi societate un contract de asociere in participatiune aducand ca aport o parte din imobil, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Motivarea in drept a echipei de control privind respingerea deductibilitatii amortizarii aferente unor suprafete considerate neutilizate cu art.21 alin.1 din Codul fiscal este netemeinica si nelegala nefiind avuta in vedere de legiuitor, includerea in categoria cheltuielilor deductibile nefiind conditionata de realizarea efectiva a veniturilor, ci de scopul urmarit privind obtinerea veniturilor impozabile.

Aprecierea echipei de control ca in perioada 2011-2014 nu a utilizat integral imobilul in scopul activitatilor economice este un criteriu personal.

2.2. Ajustarea TVA

Respingerea deductibilitatii cheltuielii cu amortizarea nu conduce automat la respingerea deductibilitatii TVA aferenta edificarii imobilului acestea fiind reglementate distinct de Codul fiscal (art.145).

Fara sa probeze incidenta prevederilor art.149 din Codul fiscal si faptul ca imobilul este folosit partial de persoana impozabila, ca si in cazul impozitului pe profit s-a pus egalitate intre utilizarea partiala a imobilului in scop economic datorata restrangerii activitatii proprii si inchirierii spatiului excedentar si presupusa utilizare partiala pentru alte scopuri decat activitatile economice.

Legiuitorul a stabilit ca prevaleaza intentia desfasurarii de activitati economice fata de obtinerea sau nu a veniturilor preconizate, dreptul de deducere a TVA fiind exercitat fara nicio restrictie daca sunt indeplinite conditiile de fond si de forma reglementate de art.145 si art.146 din Codul fiscal si de Normele metodologice de aplicare si corelativ, art.149 din Codul fiscal pentru situatia in care bunul de capital nu este utilizat partial sau total in alte scopuri decat cele economice.

In acest caz, ajustarea TVA in beneficiul bugetului de stat incepand cu anul 2011 este nemotivata si nelegala, in conditiile utilizarii bunurilor si serviciilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere in folosul operatiunilor impozabile, ce conduce la incalcarea principiului neutralitatii TVA, practica sanctionata de jurisprudenta CEJ.

In consecinta, SC X SA - in insolventa considera nemotivate in fapt si in drept actele atacate pentru sumele contestate si pentru totalul accesoriilor aferente TVA si solicita admiterea contestatiei, recunoasterea pierderii fiscale si exonerarea de la plata TVA si a accesoriilor.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice a emis:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/26.06.2015 prin care a fost diminuata pierderea fiscala cu suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SA - in insolventa are ca principal obiect de activitate "Cultivarea plantelor pentru inmultire" – cod CAEN 130.

Potrivit Incheierii din data de 02.04.2015, Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII-a Civila a dispus intrarea in insolventa a societatii si a numit administrator judiciar provizoriu pe A I SPRL.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SC X SA - in insolventa, urmare solicitarii din adresa AVAS nr. P/x/08.10.2009 privind eliberarea certificatului de obligatii bugetare in vederea completarii documentatiei necesare procesului de privatizare.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Totodata, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/26.06.2015 a fost diminuata pierderea fiscala la data de 31.12.2014, cu suma de y lei.

3.1. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de desfasurare a inspectiei fiscale atrag nulitatea deciziei de impunere emise in urma inspectiei fiscale.

In fapt, inspectia fiscala la SC X SA - in insolventa a fost initiata in data de 23.07.2010, in baza ordinului de serviciu nr. x, in vederea solutionarii adresei AAAS (fosta AVAS) nr.P/x/08.10.2009, inregistrata la DGRCCB sub nr. x/13.10.2009, prin care se solicita eliberarea certificatului de obligatii bugetare pentru completarea documentatiei necesare privatizarii si a adresei Biroului juridic contencios 1 din cadrul DGFPMB nr. x/BJC1/29.04.2015, inregistrata la AS1FP sub nr. x/30.04.2015, prin care se comunica deschiderea procedurii de insolventa impotriva X SA si stabilirea termenului limita pentru depunerea declaratiei de creanta.

Urmare inspectiei fiscale, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS1FP a emis raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 si decizia de impunere nr. F-S1 x/26.06.2015, comunicate, sub semnatura, reprezentantului legal al societatii in data de 02.07.2015.

Prin contestatia formulata, SC X SA- in insolventa invoca nulitatea actelor administrative fiscale emise prin nerespectarea conditiilor procedurale privind modul de efectuare a inspectiei fiscale prevazute de Codul de procedura fiscala (lipsa avizelor de inspectie fiscala, durata inspectiei fiscale, dreptul de ascultare).

In drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*; [...]”.

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal,

fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Motivatii contestatarei vizand modul de desfasurare a inspectiei fiscale sunt nefondate, din urmatoarele motive:

1. In ceea ce priveste lipsa avizului de inspectie fiscala, potrivit prevederilor art. 102 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data initierii inspectiei fiscale:

Codul de procedura fiscala:

„Art. 102 - (2) Comunicarea avizului de inspectie fiscala nu este necesara:

a) pentru solutia unor cereri ale contribuabilului;

b) in cazul unor actiuni indeplinite ca urmare a solicitarii unor autoritati, potrivit legii;

c) in cazul controlului inopinat si al controlului incrucisat;

d) in cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispozitii de reverificare cuprinse in decizia de solutia a contestatiei. “

Prevederi asemenatoare au existat pe toata perioada supusa verificarii.

Din documentele existente in dosarul cauzei si din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele aspecte:

- inspectia fiscala a fost initiata in baza ordinului de serviciu nr. x/23.07.2010, urmare adresei AVAS nr. P/x/08.10.2009, inregistrata la Directia Generala de Reglementare a Colectarii Creantelor Bugetare sub nr. x/13.10.2009, prin care s-a solicitat eliberarea certificatului de obligatii bugetare in vederea completarii documentatiei necesare privatizarii, in conformitate cu prevederile OUG nr.26/2004 privind unele masuri pentru finalizarea privatizarii societatilor comerciale aflate in portofoliul AVAS si consolidarea unor privatizari, modificata si completa prin Legea nr.442/2004;

- prin adresa nr. x/BJC1/29.04.2015, inregistrata la AS1FP sub nr. x/30.04.2015, Biroul juridic contencios 1 din cadrul DGRFPB a adus la cunostinta organelor de inspectie fiscala faptul ca, prin Incheierea din data de 02.04.2015 Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII-a Civila a dispus intrarea in insolventa a SC X SA;

- prin aceeaasi adresa s-a precizat ca notificarea privind deschiderea procedurii debitoarei SC X SA a fost publicata in Buletinul Procedurilor de Insolventa nr.7663/28.04.2015, termenul limita stabilit pentru formularea cererii de inscriere la masa credala fiind imperativ; astfel, devin aplicabile dispozitiile art.102 alin.1 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei si de insolventa, care prevede urmatoarele:

„Art. 102. - (1) Cu exceptia salariatiilor ale caror creante vor fi inregistrate de administratorul judiciar conform evidentelor contabile, toti ceilalti creditori, ale caror creante sunt anterioare datei de deschidere a procedurii, vor depune cererea de admitere a creantelor in termenul fixat in hotararea de deschidere a procedurii; cererile de admitere a creantelor vor fi inregistrate intr-un registru, care se va pastra la grefa tribunalului. Sunt creante anterioare si creantele bugetare constatate printr-un raport de inspectie fiscala intocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioara a debitorului. In termen de 60 de zile de la data publicarii in BPI a notificarii privind deschiderea procedurii, organele de inspectie fiscala vor efectua inspectia fiscala si vor intocmi raportul de inspectie fiscala, potrivit prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Creditorii bugetari vor inregistra cererea de admitere a creantei in termenul prevazut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmand ca, in termen de 60 de zile de la data publicarii in BPI a notificarii privind deschiderea procedurii, sa inregistreze un supliment al cererii de admitere a creantei initiale, daca este cazul”;

- organele de inspectie fiscala au emis ordinul de serviciu nr. F-S1 x/25.05.2015 privind efectuarea inspectiei fiscale generale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, in temeiul dispozitiilor legale enumerate anterior nu era necesara transmiterea avizului de inspectie fiscala,

astfel incat sustinerile contestatarei cu privire la acest aspect sunt lipsite de temei legal.

2. In ceea ce priveste durata inspectiei fiscale, conform art.94 din Codul de procedura fiscala:

„(1) Inspectia 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) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse; (...).

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:

(...);

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; (...).”

Se retine ca, in vederea finalizarii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat urmatoarele informatii:

- prin adresa nr. x/23.09.2010, inregistrata la ANAF sub nr.x/28.09.2010, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS1FP a solicitat Directiei generale juridice punctul de vedere privind legalitatea contractelor de vanzare-cumparare pentru terenurile aport in natura la capitalul social si a legalitatii functionarii societatii;

- prin adresele nr. x/21.10.2011 si nr. x/16.01.2013, inregistratae la ANAF sub nr. x/25.10.2011 si sub nr. x/17.01.2013 s-a revenit la adresele de mai sus;

- organele de inspectie fiscala precizeaza ca, pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu s-a primit raspuns la aceste solicitari.

Prin urmare, intrucat solicitarea punctelor de vedere nu se regaseste printre motivele de suspendare a inspectiei fiscale, asa cum sunt reglementate prin OPANAF nr.14/2010, respectiv nr.467/2013, invocarea nerespectarii termenului prevazut la art.104 din Codul de procedura fiscala nu constituie motiv de nulitate a actelor administrative atacate.

În ceea ce privește durata desfășurării inspectiei fiscale, termenul de 6 luni de efectuare a inspectiei fiscale stipulat la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală este un termen menit să determine celeritatea desfășurării

inspecției fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere, cu atât mai mult cu cât contestatara a intrat în insolvența fiind obligatorie inspecția fiscală în termen de 60 de zile de la de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel București reține faptul că “În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

Nici argumentul contestatarii privind calcularea unor accesorii în cuantum mai mare decât cel care ar fi fost datorat în măsura în care durata inspecției fiscale nu ar fi depășit limita maximă impusă de lege, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

3. În ceea ce privește invocarea nerespectării dreptului la ascultare, potrivit art.107 din Codul de procedura fiscală:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se rețin următoarele aspecte:

Prin adresa nr. x/23.06.2015, înregistrată la registratura SC X SA sub nr. x/23.06.2015, reprezentantul legal al societății a fost informat cu privire la data

discutiei finale asupra constatarilor inspectiei fiscale, comunicandu-i-se faptul ca isi poate exprima punctul de vedere, in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, conform prevederii legale de mai sus, aspect consemnat la cap.VI – Discutia finala cu contribuabilul, fara se mentiona obligativitatea exprimarii punctului de vedere in aceeasi zi.

Domnul ICD, in calitate de reprezentant legal al societatii la data efectuarii inspectiei fiscale a consemnat pe adresa urmatoarele: „Declar ca nu vom formula un punct de vedere si urmeaza sa depunem o contestatie in termenul legal prevazut”, motiv pentru care este nejustificata afirmatia societatii potrivit careia data solicitarii prezentarii punctului de vedere este aceeaasi cu data discutiei finale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si la accesoriile aferente in suma de y lei

3.2.1. Cu privire la TVA in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitii efectuate in vederea edificarii unui imobil, in conditiile in care persoana impozabila nu a justificat utilizarea imobilului in scopul desfasurarii activitatii economice si nu a adus dovezi care sa probeze ca neutilizarea integrala a acestuia in scopul realizarii de operatiuni impozabile s-a datorat unor motive obiective ce nu depind de vointa sa.

In fapt, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.3568/05.12.2007, SC X SA a achizitionat de la SC M SRL, un teren situat in intravilanul comunei B, sat S.

Prin Autorizatia de construire nr. x/20.01.2009 s-a autorizat executarea lucrarilor de construire pentru „Show-room cu birouri P+E corp B, Showroom unelte si mobilier de gradina-corp A, utilitati”, fiind edificat un singur corp imobil, receptionat in baza Procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x/20.05.2009, valoarea investitiei fiind inregistrata in contabilitate, fara a se specifica care dintre corpuri este realizat.

In vederea realizarii investitiei, societatea a incheiat contracte privind proiectarea, executia si punerea in functiune a lucrarilor (proiectare, instalatii electrice, instalatii de gaze naturale etc.) si a dedus TVA aferenta achizitiilor inregistrate in contul „Imobilizari in curs”.

Intrucat urmare analizarii activitatii societatii s-a constatat ca incepand cu anul 2011 imobilul a fost utilizat partial in scop economic, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru construirea acestuia exercitat initial, prin aplicarea prevederilor art. 149 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 s-a stabilit TVA neacceptata la de deducere in suma de y lei.

In drept, potrivit art. 145 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 149. – (1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

[...]

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează

ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă. “

Prevederi asemănătoare au existat pe parcursul întregii perioade verificate.

Din dispozițiile legale sus-citate rezulta ca dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acesta nu este folosit integral pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

Având în vedere ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține ca jurisprudența comunitară 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 ca distincția dintre exercitarea dreptului de

deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial de SC X SA – in insolventa pentru achizitiile destinate construirii unui imobil, pe motiv ca acesta a fost utilizat partial in scopul activitatii economice si pentru realizarea de operatiuni taxabile, avand in vedere ca in perioada 2011-2013 societatea nu a mai realizat operatiuni impozabile din activitatea de baza, ci numai activitati de prestari servicii, iar in perioada 01.01.2014-31.03.2015 a realizat venituri din inchirierea unei parti a imobilului.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

1. SC X SA, in calitate de cumparator, a achizitionat de la SC M 2000 SRL, in calitate de vanzator, un teren situat in intravilanul comunei B, satul S.

In baza autorizatiei de construire nr. x/20.01.2009 privind executarea lucrarilor de construire pentru „Show-room cu birouri P+E corp B, Showroom unelte si mobilier de gradina-corp A, utilitati” in suprafata totala de 2000 mp a fost edificat un singur corp imobil, fiind receptionat in baza Procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x/20.05.2009.

2. In vederea realizarii investitiei, societatea a incheiat contracte de lucrari pentru executia si finalizarea investitiei, executia instalatiilor electrice si a proiectului tehnic, proiectarea, executia si punerea in functiune a instalatiei de utilizare gaze naturale.

3. Urmare inspectiei fiscale s-a constatat ca pe terenul achizitionat a fost construit un singur corp de imobil, in procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x/20.05.2009 fiind mentionat ca „Lucrarile au fost executate in baza autorizatiei nr.x eliberata de Primaria Com. B la 20-01-2009”, nefiind specificat care dintre cele doua corpuri a fost realizat, potrivit celor inscrite in autorizatia de construire.

4. Analizand activitatea societatii in perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in anul 2009 si 2010 a obtinut venituri din activitatea de baza (vanzari de marfa, prin magazinul deschis in incinta imobilului declarat ca punct de lucru) si venituri din alte activitati (prestari servicii);

- in anii 2011, 2012 si 2013 a obtinut, in proportie redusa venituri din activitatea de baza (vanzari de marfa), respectiv vanzari de plante achizitionate in anii anteriori si existente in stoc si venituri din alte activitati (prestari servicii);

- in anii 2014 si in 2015 a obtinut preponderent venituri din chirii si in proportie redusa venituri din vanzari de marfa aflata in stoc din anii anteriori.

Se constata faptul ca, incepand cu anul 2011 societatea a inregistrat in proportie insemnata venituri din alte activitati, respectiv din prestari servicii catre diferite persoane fizice si juridice si numai incepand cu anul 2014 a realizat venituri din inchirierea unei parti din imobilul construit, respectiv suprafata de 600 m (500 mp inchiriat+100 mp birouri) si a incheiat un contract de asociere in participatiune pe o perioada de 10 ani, incepand cu data de 01.01.2015, cu SC P SRL, avand ca obiect „realizarea in comun a unei activitati profitabile privind folosirea in scop comercial al etajului I” din imobil.

Urmare constatarilor efectuate, pentru anii 2009 si 2010 inspectia fiscala a acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate, iar pentru perioada 2011-31.03.2015 a ajustat dreptul de deducere.

Avand in vedere cele mai sus prezentate nu pot fi retinute argumentele contestatarei din urmatoarele considerente:

1. Referitor la invocarea dreptului de deducere a TVA aferenta edificarii investitiei in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile:

Contrar motivatiei invocate de societate prin contestatie, **organele de inspectie fiscala nu au pus in discutie dreptul de deducere exercitat initial prin prisma intentiei reclamate**, respectiv construirea unui imobil cu destinatia de Show-room in scopul desfasurarii activitatii, **ci faptul ca nu se poate justifica utilizarea integrala a acestuia in scopul activitatilor economice**, achizitiile nemaifiind utilizate in scopul initial declarat.

De asemenea, concluziile formulate prin contestatie nu sunt in concordanta cu situatia retinuta prin raportul de inspectie fiscala, organele fiscale nementionand ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pe motiv ca la momentul verificarii achizitiile nu sunt destinate utilizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, constatarea organelor de inspectie, cu consecinta fiscala pentru societate, este neutilizarea integrala a spatiilor din imobilul construit in scopuri economice, potrivit destinatiei prevazute in autorizatia de construire, iar temeiul de drept il reprezinta art. 149 din Codul fiscal prin ajustarea dreptului de deducere si nicidecum neindeplinirea unor conditii si formalitati in raport de art.145, art.146 si art.155 din Codul fiscal, asa cum eronat sustine societatea prin concluziile formulate.

Dimpotriva, in raport de dispozitiile legale antecitate si jurisprudenta comunitara in materie de TVA, pentru pastrarea dreptului de deducere exercitat initial, **societatea contestatoare trebuia sa dovedeasca ca neutilizarea spatiilor s-a datorat unor motive obiective, care nu depind de vointa sa.**

De altfel, se retine si faptul ca, in plan real, fiecare afacere a fost afectata in mod diferit in perioada crizei economice, invocata ca motivatie, astfel ca existenta unei situatii economice nefavorabile nu reprezinta o prezumtie a circumstantelor ce nu depind de vointa persoanei impozabile.

2. Contestatoarea nu a prezentat dovezi concludente din care sa rezulte actiunile intreprinse in vederea folosirii integrale a imobilului in scopul activitatilor economice, potrivit sustinerilor din contestatie, avand in vedere urmatoarele:

- in anii 2011, 2012 si 2013, din suprafata totala a imobilului construit de 2000 mp, respectiv 1000 mp parter si 1000 mp etaj au fost utilizati in scopul activitatii economice numai 100 mp situati la etaj, destinati functionarii birourilor;

- in perioada 2014-31.03.2015, din suprafata de 1000 mp situati la parter au fost utilizati in scopul activitatii economice 500 mp, conform contractului de inchiriere nr.05/11.11.2013 incheiat intre X SA, in calitate de locator si P SRL, in calitate de locatar, iar din suprafata de 1000 mp situati la etaj s-au utilizat 100 mp pentru functionarea birourilor;

- activitatile mentionate in contractele de prestari servicii incheiate cu persoane fizice si juridice in perioada 2011-2013 constau in lucrari de intretinere spatiu, sistem irigare, plantare pomi, montat gazon etc., care se desfasora in locatiile beneficiarilor.

Referitor la existenta contractului de asociere in participatiune nr. x/08.10.2014 incheiat intre X SA, in calitate de asociat administrator si P SRL, in

calitate de asociat participant, valabil incepand cu 01.01.2015, invocat in sustinerea contestatiei, se retine ca:

* obiectul contractului consta in folosirea in scop comercial a etajului I din imobil, in scopul realizarii unei activitati profitabile, respectiv vanzarea de plante pentru decoratiuni interioare si exterioare si servicii de amenajare;

* in vederea realizarii obiectivelor din contract, asociatul participant pune la dispozitie bunurile constand din imobil, teren, mijloace de transport, iar asociatul administrator participa cu mijloace financiare proprii si atrase (stoc de marfa, mijloace fixe, obiecte de inventar, angajati, know-how etc.);

* potrivit pct. 4 referitor la „Evidenta contabila” din contract:

4.1. Evidenta contabila si inregistrarile contabile ale asocierii in participatiune vor fi tinute centralizat si distinct de catre asociatul administrator;

4.2. Asociatul administrator va intocmi si va transmite lunar, pana la 15 a lunii urmatoare, un decont ce priveste rezultatul exploatarei pentru luna precedenta;

* potrivit pct.5 referitor la „Modalitatile de impartire a rezultatelor activitatilor economice” din contract:

5.1. Repartizarea beneficiilor sau a pierderilor rezultate din activitatile comune desfasurate de coasociati in cadrul asocierii se va efectua lunar, proportional cu cota de participare a fiecaruia: 70% pentru asociatul administrator; 30% pentru asociatul participant;

* din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca in contabilitatea societatii nu a fost inregistrata nicio operatiune referitoare la contractul de asociere in participatiune, in balanta de verificare intocmita la data de 31.03.2015 neregasindu-se contul 458 „Decontari din operatii in participatie”, iar pana la data finalizarii controlului nu a fost prezentat niciun decont privind operatiunile in participatie intocmit de asociatul administrator.

Prin urmare, argumentele contestatarei vizand netemeinicia masurii de ajustare dispuse de inspectia fiscala sunt neintemeiate, in conditiile in care pentru perioada 2009-2010 cand au fost indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate a fost acordat acest drept, iar pentru perioada supusa ajustarii dreptului de deducere inspectia fiscala a tinut seama de suprafata din imobil utilizata pentru desfasurarea de activitati economice, fiind efectuata ajustarea numai pentru suprafata neutilizata in acest scop.

Se retine ca, nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu a depus niciun document care sa justifice utilizarea imobilului construit, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate, in scopul desfasurarii de activitati economice si realizarii de operatiuni taxabile, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

De asemenea, nu formuleaza motive care sa vizeze calculul eronat al ajustarii.

Rezulta ca, in raport de motivatiile aduse prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatoarea nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca, dreptul de deducere exercitat initial poate fi pastrat datorita circumstantelor ce nu au depins de vointa societatii, desi potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...];

d) dovezile pe care se intemeiaza."

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, urmeaza a fi respinsa contestatia societatii, pentru TVA in suma de y lei, ca neintemeiata si nedovedita cu documente din care sa reiasa ca indeplineste cerintele legale in vederea pastrarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta imobilului.

3.2.2. Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile stabilite de inspectia fiscala, in conditiile in care, in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/26.06.2015 i s-au comunicat societatii accesorii aferente TVA in suma de y lei, reprezentand majorari/dobanzi de întârziere in suma de y lei si penalitati de întârziere in suma de y lei, calculate pentru perioada 25.02.2011-02.04.2015 aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei.

In drept, in ceea ce priveste calcularea majorarilor de intarziere/dobanzilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se

datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”
fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.“

Potrivit art. 120¹ din Codul de procedura fiscala modificat prin OUG nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

„**Art. 120¹** - (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Totodata, potrivit **art.122¹⁻** Dobânzi și penalități de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolvenței din Codul de procedura fiscala: „În cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii care reglementează această procedură.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen

majorari/dobanzi de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-S1 x/26.06.2015 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, iar prin contestatie societatea nu aduce niciun argument referitor la calculul accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia pentru majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de y lei aferente TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principalem”**.

3.3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale prin recalcularea amortizarii fiscale aferente imobilului construit, in conditiile in care persoana impozabila nu a justificat utilizarea integrala a imobilului in scopul desfasurarii activitatii economice

In fapt, prin dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. x/26.06.2015, organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina societatii masura de preluare in declaratia privind impozitul pe profit – cod 101 pe anul 2015 a pierderii fiscale stabilite la data de 31.12.2014, in suma de t lei, urmare recalcularii amortizarii fiscale aferenta imobilului construit, motivata de neutilizarea integrala a bunului imobil asupra caruia a fost calculata amortizarea, incepand cu anul 2011, ceea ce a condus la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuiala neacceptata la deducere in suma de y lei.

In drept, potrivit art.19, art.21 si art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

„Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„**Art. 21.** - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...);

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; (...).”

„**Art. 24.** - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; (...).

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...).”

Normele metodologice:

“70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care acestea sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, pentru unele categorii de cheltuieli, legiuitorul a stabilit anumite limite pentru care este permisă deducerea acestora, cu condiția ca acestea să fie efectuate în scopul afacerii, în această categorie fiind incluse și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe.

În speta, așa cum s-a reținut la punctul 3.2.2. din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în perioada 2011-2014 societatea nu a utilizat integral imobilul construit și recepționat în anul 2009 în scopul desfășurării activității economice, potrivit destinației înscrise în autorizația de construire.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea imobilului înregistrat în evidența contabilă la valoarea de 5 lei, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea amortizării fiscale, proporțional cu suprafața utilizată în scopul activităților economice.

Astfel, în urma recalculării amortizării totale rezulta o cheltuielă neacceptată la deducere pentru perioada 2011-2014, în suma de 5 lei, suma cu care a fost diminuată pierderea fiscală la data de 31.12.2014.

Asa cum s-a retinut anterior, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe profit societatea trebuie sa dovedesca efectuarea cheltuielilor in interesul direct al activitatii si in scopul desfasurarii afacerii.

Prin urmare, argumentele contestatarei vizand netemeinicia si nelegalitatea masurii dispuse de inspectia fiscala prin conditionarea deductibilitatii cheltuielilor de realizarea efectiva a veniturilor sunt neintemeiate, in conditiile in care nu a justificat utilizarea integrala a bunului imobil pentru care a fost dedusa lunar amortizarea in interesul direct al activitatii si in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind invocate elemente cu caracter pur teoretic si general.

Se retine ca, potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala:

“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

(...);

c) *motivele de fapt si de drept,*

d) *dovezile pe care se intermeiaza; (...).”*

“Art.213 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...).

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Intrucat, societatea nu a depus niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de inspectia fiscala cu privire la masura diminuarii pierderii fiscale, contestata, conform celor retinute la pct.3.2.2. din decizie, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea amortizarii fiscale aferente imobilului ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu amortizarea pentru partea din imobil neutilizata in scopul desfasurarii activitatii.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nedovedita cu documente contestatia societatii in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale in suma de y lei dispusa prin dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. x/26.06.2015.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.19, art.21, art.24, art. 145 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 70² din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, jurisprudenta CEJ, art.43, art.46, art.94, art.102, art.107, art.119, art.120, art. 120¹, art. 122¹, art.

206, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.102 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei si de insolventa:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata SC X SA - in insolventa cu privire la invocarea nulitatii actelor administrative fiscale atacate.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata SC X SA - in insolventa cu privire la TVA in suma de y lei si la accesoriile aferente TVA in suma de y lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-S1 x/26.06.2015 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AS1FP.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata SC X SA - in insolventa cu privire la diminuarea pierderii fiscale in suma de y lei stabilita prin dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. x/26.06.2015.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.

