



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Ilfov**



Str. Lucretiu Patrascanu, nr. 10  
sector 3, București  
Tel : +021 340 16 00  
Fax : +021 340 51 82  
e-mail:admin.IFIFJUDX01@mfinante.ro

### **DECIZIA Nr. 74 / ....2010**

privind solutionarea contestatiei formulata de  
**S.C. ... S.R.L.**

impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale  
suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2010  
emisa de Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov,  
Activitatea de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../....2010

Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov a fost sesizata cu privire la  
contestatia inregistrata sub nr..../....2010, formulata de **S.C. ... S.R.L.**, cu sediul in ...,  
judetul Ilfov, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de  
plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2010 emisa de Directia generala a finantelor  
publice a judetului Ilfov - Activitatea de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie  
fiscala nr..../....2010.

Contestatia se refera la **suma totala de ... lei**, reprezentand TVA partial respinsa la  
rambursare.

S-a procedat la verificarea indeplinirii conditiilor de procedura impuse de 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, constatandu-se urmatoarele  
:

- contestatia a fost depusa in termenul impus de art.207 alin.(1) din Codul de  
procedura fiscala, la organul emitent al actului atacat ;
- contestatia a fost depusa de titularul dreptului procesual ;
- contestatia se refera la obligatiile de plata stabilite prin Decizia de impunere  
privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2010  
emisa de Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov - Activitatea de inspectie  
fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../....2010.

Procedura fiind indeplinita, in conformitate cu art. 209 alin. (1) lit. a), Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de S.C. .... S.R.L. .

**I.** In sustinerea contestatiei, petenta precizeaza urmatoarele:

*“ Societatea a facut anumite achizitii imobiliare, conform specificului sau de activitate si pe care le-a supus unor lucrari de amenajari si reparatii. Aceste lucrari au fost facute, in marea majoritate, in regie proprie, de aceea societatea s-a ocupat in mod direct cu procurarea materialelor de constructii. Dupa cum au constatat si inspectorii fiscali, achizitiile de materiale aferente amenajarii imobilului din comuna ..., judet Ilfov au fost incluse in contul 471.007 (ca si cheltuieli in avans). Societatea recunoaste ca trebuiau inregistrate in contul 231, urmand ca dupa receptie lucrari, sa se recupereze prin amortizare. Neefectuandu-se inca receptia finala a amenajarilor pana la data finalizarii inspectiei fiscale, acestea urmau sa ramana inregistrate in aceasta forma dupa care urmau sa fie efectuate corectiile corespunzatoare si trecute pe valoarea de inventar a imobilului supus amenajarii, adica : mutarea in contul 231 a sumelor din cont 471.007 si inchiderea contului 231 prin adaugarea la valoarea de inventar a amenajarii aferente imobilului si regasita in cont 212, dar dupa receptie lucrari. Inregistrarea eronata la data inspectiei, in contul 471.007, in loc de 231, nu este un motiv ca acel TVA sa fie considerat nedeductibil, intrucat, daca se solicita, aceasta corectie putea fi efectuata in timpul inspectiei fiscale sau prin dispozitie de masuri.*

*Intrucat, in perioada verificata societatea a avut in derulare mai multe lucrari de amenajare/reparatii la imobile in regie proprie, pentru a face o repartizare cat mai corecta a costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv, aceasta a apelat la serviciile unei firme de specialitate care sa faca masuratori si care sa ne prezinte un deviz al lucrarilor de amenajare efectuate, precum si costul lor. Urmare a acestei cereri, a fost intocmita **NOTA DE CONSTATARE** de catre SC ... SRL si in care s-au verificat materialele achizitionate de societate pentru acest obiectiv care urma sa fie receptionat : daca au fost puse in opera la imobilul situat in ..., judetul Ilfov. Aceasta nota de constatare va servi la majorarea valorii de inventar a imobilului cu contravaloarea lucrarilor de amenajari efectuate in regie proprie si care va sta la baza receptiei. Din **NOTA DE CONSTATARE** rezulta ca, contravaloarea materialelor puse in opera la acel imobil a fost de ... lei, cu un TVA aferent de ... lei (anexa 1 de la nota de constatare), diferenta de materiale nefiind regasita in lucrarile de amenajare efectuate la acest imobil, adica, ... lei, cu un TVA aferent de .... lei (anexa 2 de la nota de constatare).*

*Societatea se considera indreptatita sa solicite ca deductibil TVA in valoare de ... lei, atata timp cat prin nota de constatare se mentioneaza ca s-au efectuat amenajari in valoare de ... lei si, in conditiile in care, aceasta valoare urmeaza sa majoreze ulterior, prin receptie, valoarea imobilului.*

*Mentionam ca nota de constatare a fost prezentata inspectorilor fiscali dar acestia nu au luat-o in considerare.”*

Fata de precizarile mentionate, contestatoarea solicita acceptarea ca TVA deductibila a sumei de ... lei aferenta Anexei 1 la Nota de constatare intocmita de S.C. ... SRL si care va sta la baza receptiei finale a lucrarilor de amenajari efectuate la imobil.

**II.** In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei formulata de S.C. ... S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../....2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../....2010, transmis organului de solutionare de catre Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr.../....2010, organele de inspectie fiscala propun respingerea contestatiei ca nemotivata.

**III.** Luand in considerare constatările organului fiscal, argumentele invocate de contestatoare in sustinerea cauzei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare, se retin urmatoarele:

**Cauza supusa solutionarii este daca petenta avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta unor lucrari de amenajare a imobilului achizitionat in anul 2007, in conditiile in care aceasta a prezentat organelor de inspectie fiscala facturile de achizitie de materiale de constructii, fara sa detina documente justificative (situatii de lucrari, devize, procese verbale de receptie etc.) care sa probeze efectuarea lucrarilor la imobilul respectiv.**

**In fapt,**

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.../....2010 organele de control din cadrul Activitatii de inspectie fiscala au procedat la solutionarea Decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii ... 2009, inregistrat la D.G.F.P. a judetului Ilfov sub nr.../....2009.

Obiectivul inspectiei fiscale l-a constituit modul de calcul, inregistrare, virare si declarare in quantumurile si la termenele legale a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada ....2007 – .....2009.

Cu ocazia inspectiei fiscale, organele de control au constatat urmatoarele:

S.C. ... SRL a achizitionat conform contract de vanzare-cumparare autentificat sub nr.../....2007 teren in suprafata de ... mp si cladire edificata pe acest teren cu o suprafata construita la sol de ... mp compusa din demisol in suprafata de ... mp, parter ... mp si etaj in suprafata de .... mp in valoare de ... lei echivalentul a ... EURO.

Din totalul taxei pe valoarea adaugata deductibila, inregistrata de societate si solicitata la rambursare in suma de .... lei, suma de ... lei inregistrata in cont 4426 "TVA deductibila" reprezinta taxa aferenta amenajarilor la cladirea achizitionata conform contract de vanzare-cumparare autentificat sub nr.../....2007. Urmare verificarii documentelor puse la dispozitie de catre societate pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat in contul 471.007 "cheltuieli in avans" suma de ... lei, aceasta fiind inregistrata eronat pe costuri pe baza unui scadentar (cont 604.001 "cheltuieli privind materialele nestocate"), desi reprezinta cheltuieli de amenajare cladire care au o taxa pe valoarea adaugata aferenta (cont 4426 "TVA deductibila") in **suma de ... lei**. Pentru aceasta suma, considerata de societate ca TVA deductibila, organele de inspectie fiscala au mentionat in Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2010 ca "**au fost puse la dispozitia organelor de**

*inspectie fiscala facturile de achizitie de materiale de constructii (beton, ciment, nisip, vopsea, fier beton etc.), fara sa se prezinte documente justificative (situatii de lucrari, devize, procese verbale de receptie etc.) care sa probeze efectuarea lucrarilor respective”, Pentru acest motiv organele de inspectie fiscala au considerat suma de ... lei ca TVA nedeductibila, fara a face o departajare clara a cheltuielilor cu materialele de cheltuielile cu manopera precum si a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora, in baza documentelor justificative puse la dispozitie de societate.*

Din aceasta suma petenta a **contestat numai suma de ... lei**, motivand ca in perioada verificata societatea a avut in derulare mai multe lucrari de amenajare/reparatii la imobile efectuate **in regie proprie**, iar pentru a face o repartizare cat mai corecta a costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv, aceasta a apelat la serviciile unei firme de specialitate care sa faca masuratori si care sa prezinte un deviz al lucrarilor de amenajare efectuate, precum si costul lor. La solicitarea petentei, S.C. ... SRL a intocmit o “NOTA DE CONSTATARE” cu doua anexe in care s-au verificat materialele achizitionate de societate pentru acest obiectiv care urma sa fie receptionat si lucrarile efectuate la imobilul situat in ..., judetul Ilfov. Aceasta nota de constatare urma sa serveasca la majorarea valorii de inventar a imobilului cu contravaloarea lucrarilor de amenajari efectuate in regie proprie si care sa stea la baza receptiei. Din NOTA DE CONSTATARE rezulta ca valoarea materialelor puse in opera la acel imobil a fost de ... lei, cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta **in suma de ... lei (anexa 1** de la nota de constatare), diferenta de materiale nefiind regasita in lucrarile de amenajare efectuate la acest imobil, adica, ... lei, cu o taxa pe valoarea adaugata aferenta de ... lei (anexa 2 de la nota de constatare).

Societatea se considera indreptatita sa solicite ca deductibila TVA in valoare de ... lei, atata timp cat prin nota de constatare se mentioneaza ca s-au efectuat amenajari in valoare de ... lei si, in conditiile in care aceasta valoare urmeaza sa majoreze, ulterior, prin receptie, valoarea imobilului.

Prin adresa nr..../....2010, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organelor de control din cadrul Activitatii de inspectie fiscala efectuarea unei cercetari la fata locului si intocmirea unui proces verbal pentru clarificarea aspectelor sustinute de petenta cu privire la lucrarile efectuate in regie proprie, in conditiile in care aceasta a avut in perioada respectiva un singur angajat si fara salariati calificati in domeniul constructiilor, precum si prezentarea de copii dupa autorizatia de constructie si extrasul de carte funciara.

Prin adresa nr..../....2010 Activitatea de inspectie fiscala a transmis organului de solutionare a contestatiei Procesul-verbal nr..../....2010 impreuna cu urmatoarele documente in copii xerox:

- Adeverinta nr..../....2010 eliberata de Primaria comunei ..., prin care se atesta ca SC ... figureaza in evidentele acesteia la rolul fiscal nr.... si in registrul agricol ...– ..., judetul Ilfov;

- Extras de Carte Funciara din ....2007 emis de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara pe numele fostilor proprietari ai terenului si cladirii care fac obiectul cauzei de fata;

- Autorizatia de construire din ....2003 emisa de Primaria comunei ... pe numele fostilor proprietari ai terenului si cladirii;

- Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.../...2003 intocmit de comisia de receptie din cadrul Primariei comunei ... impreuna cu fostii proprietari;

- Fisa corpului de proprietate, Planul de amplasament si Releveul cladirii intocmite de fostii proprietari si vizate de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara;

- Autorizatia de construire nr.../...2009 emisa de Primaria comunei ... pe numele SC ... SRL pentru "IMPREJMUIRE TEREN".

Intrucat aceste documente nu au clarificat situatia lucrarilor de amenajare, prin adresele nr. .../...2010 si nr.../...2010, organul de solutionare a contestatiei a solicitat Primariei comunei ... sa comunice daca, in perioada ....2007 – ....2009, S.C. ... SRL a solicitat si i s-a eliberat autorizatie de constructie pentru executarea de lucrari de constructii pentru imobilul din ... .

Prin adresa nr.../...2010, inregistrata la D.G.F.P. a judetului Ilfov sub nr.../...2010, Primaria comunei ... a comunicat faptul ca S.C. ... SRL a solicitat si i-au fost emise urmatoarele autorizatii: autorizatia nr.../...2008 pentru bransament electric si autorizatia nr.../...2009 pentru imprejmuire teren la imobilul situat in ..., judetul Ilfov.

Fata de motivele invocate de petenta si documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

- In Raportul de inspectie fiscala nr. .../...2010, care a stat la baza deciziei contestate, organele de inspectie fiscala au considerat suma de ... lei ca TVA nedeductibila, fara a face o departajare clara a cheltuielilor cu materialele folosite de cheltuielile cu manopera precum si a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora, in baza documentelor justificative puse la dispozitie de societate.

- Din Nota de constatare si anexele acesteia intocmita de S.C. ... SRL (nedatata) nu rezulta in mod clar care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta materialelor folosite si care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta manoperei (turnare beton, armare etc.).

Avand in vedere cele retinute, faptul ca nu se poate verifica stadiul in care era constructia la data achizitiei (....2007), veridicitatea efectuarii lucrarilor de amenajare la constructia respectiva, precum si faptul ca nu se poate stabili cu exactitate care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta materialelor utilizate la amenajarea constructiei, in conditiile in care petenta a recunoscut ca in perioada supusa inspectiei fiscale a avut in derulare mai multe lucrari de amenajare/reparatii la imobile in regie proprie, urmeaza a se desfiinta partial actul administrativ atacat, pentru suma de ... lei, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.

### **In drept,**

In cauza de fata sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si (2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad urmatoarele:

„ **ART. 145**

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

#### **ART. 146**

*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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”

Totodata, Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la art.21 alin.(4) din Codul Fiscal statueaza urmatoarele:

**„Codul fiscal:**

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

**Codul fiscal:**

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

*Norme metodologice:*

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

[...]

**Codul fiscal:**

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;

*Norme metodologice:*

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Sunt incidente totodata si prevederile art.6 din Legea nr. 82/1991, Legea contabilității,

republicată cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Deasemenea, în cauza de fata sunt aplicabile prevederile pct.93. - 95. din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„ Cheltuieli ulterioare

93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

95. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.”

Pentru considerentele aratate in continutul prezentei decizii, in baza art.145 alin.(1) si (2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea nr. 82/1991, Legea contabilității, republicată cu modificarile si completarile ulterioare, pct.93. la 95. din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene si in temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se

### **DECIDE:**

1. Se desfiinteaza partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2010 emisa de Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov - Activitatea de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../....2010, pentru **suma totala de ... lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere si respinsa la rambursare, urmand sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata, conform prevederilor art.218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, in conditiile legii.

**DIRECTOR EXECUTIV,**