

## **D E C I Z I E nr. 26/11 / 13.01.2005**

Prin contestatia formulata petentul contesta masurile dispuse prin "Raportul de inspectie fiscala" nr. (...), incheiat de Serviciul Control Fiscal 1 din cadrul S.A.F.- A.C.F. Timis si solicita admiterea la rambursare a diferentei de (...) lei pentru urmatoarele motive:

1) Cu privire la obligarea societatii de a inregistra ca si TVA neexigibila suma de (...) lei aferenta consumului de materiale pentru lucrarile de constructii realizate in regie proprie la Atelierul de productie, pana la justificarea consumului de materiale prin situatii de lucrari vizate de personal calificat (diriginte de santier) si prezentarea unor situatii comparative.

In raport nu se mentioneaza nici un temei legal (act administrativ) pentru masura dispusa iar parerile personale nu constituie un motiv legal de a se dispune inregistrarea la TVA neexigibila a sumei de (...) lei si de a nu se admite rambursarea acesteia.

In nici una din prevederile legale mentionate ca baza legala a controlului nu conditioneaza dreptul de deducere, exigibilitatea si rambursarea TVA de documentele solicitate.

2) Cu privire la obligarea societatii de a inregistra suma de (...) lei ca TVA neexigibila, pana la prezentarea situatiilor de lucrari comparative, respectiv a notificarii in cazul in care utilizarea bunului final va fi inchirierea.

Pentru cheltuielile cu lucrarile de investitii facturate de terti exista facturi fiscale cu situatiile de lucrari anexate la acestea, pe care organele de inspectie le-au verificat. Intrucat sunt lucrari executate de terti, comparativele intre consumul normat si cel efectiv nu se poate face la nivelul societatii.

Prezentarea notificarii in cazul in care utilizarea bunului final va fi inchirierea este nelegala, chiar contrara prevederilor legale ale art. 147 al. 5 din Legea nr. 571/2003 si ale pct. 50 alin. (7) din Normele metodologice :

### **Legea nr. 571/2003:**

*"Art. 147 alin. (5) Bunurile si serviciile pentru care nu se cunoaste destinatia an momentul achizitiei, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau operatiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proportia an care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, se evidentiaza antr-un jurnal pentru cumparari antocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata. Prin exceptie, an cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata an conformitate cu procedura stabilita prin norme."*

### **H.G. nr. 44/2004**

*"Pct. 50 alin. (7) Taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru un obiectiv de investitii, anainte de punerea an functiune a acestuia, se ajusteaza la sfarsitul anului calendaristic urmator celui de punere an functiune a investitiei, astfel:*

*a) daca bunul obtinut prin investitie este utilizat exclusiv pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se anuleaza integral. In cazul bunurilor imobile anchiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabila aplica regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectiva se efectueaza conform prevederilor pct. 42 alin. (7);*

*b) daca bunul obtinut prin investitie este utilizat atat pentru operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se recalculeaza pe baza de pro-rata definitiva determinata la sfarsitul anului calendaristic urmator celui de punere an functiune a investitiei."*

Avand in vedere justificarile prezentate, societatea considera ca este indreptatita sa beneficieze de rambursarea de TVA la valoarea integrala din decont.

II. Prin "Raportul de inspectie fiscala" nr. (...), incheiat de Serviciul Control Fiscal 1 din cadrul S.A.F.- A.C.F. - Timis la data de (...) organele de control au consemnat urmatoarele:

1) In perioada septembrie- octombrie 2003 societatea a efectuat in regie proprie investitii constand in executare de lucrari de construire pentru "Anexe gospodaresti, atelier, racord canal."

Terenul este proprietatea asociatilor societatii si a fost pus la dispozitia S.C. (...) in mod gratuit, pe intreaga perioada cat exista constructia.

Punerea in functiune a atelierului a ocazionat consumuri de materiale pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deductibilitate a TVA astfel:

-in luna septembrie 2003 (...)

-in luna octombrie 2003 (...)

Societatea nu a prezentat in timpul controlului si nici odata cu depunerea contestatiei urmatoarele documente:

-devize de lucrari (antecalculatii), situatii de lucrari sau rapoarte de lucru prin care sa se nominalizeze lucrarile efectuate atat in ceea ce priveste consumurile cantitative cat si cele valorice.

-situatia comparativa intre consumurile normate si consumurile efective inregistrate in evidenta contabila pentru justificarea tehnica a acestora.

De asemenea societatea nu a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situatii de lucrari pentru justificarea consumurilor efective de materiale din punct de vedere cantitativ si implicit valoric in raport cu consumurile prevazute prin documentatiile de executie. Bonurile de consum de materiale justifica scaderea din gestiunea societatii, nu si consumurile specifice prevazute in proiecte.

Organele fiscale au dispus societatii ca masura inregistrarea sumei de (...) lei, aferent lucrarilor de constructie realizate in regie proprie, la atelier productie, ca si TVA neexigibil pana la prezentarea celor mentionate mai sus.

2) Pe perioada verificata societatea a mai efectuat lucrari de constructii si prin terti care au contat in utilitati si construirea a 3 locuinte P+M in loc. (...).

Terenurile pe care se construiesc cele 3 locuinte sunt proprietatea persoanelor fizice care sunt se fapt asociati ale societatii.

Terenurile au fost puse la dispozitia S.C. (...) in baza a 3 contracte de comodat imobiliar cu titlu gratuit pe o perioada limitata de 5 ani pentru a fi folosite la edificarea de constructii.

In contractele de comodat se stipuleaza clauza prin care obliga S.C. (...) de a preda comodantilor la solicitarea expresa a acestora in cel mult 30 de zile, de la expirarea contractelor, imobilul (terenul) proprietate a asociatilor fara a se face o precizare expresa cu privire la regimul juridic al locuintelor deja existente.

Contractele in cauza au fost inscrise in extrasele CF ale terenurilor unde la foaia de sarcini se notifica un drept de comodat pentru o perioada de 5 ani pentru constructia de locuinte, in favoarea S.C.(...) .

Finantarea lucrarilor de constructii de locuinte s-a realizat din creditarea efectuata de asociatul societatii, conform contractului de imprumut si a actului aditional.

Contractul de imprumut este investit cu formula executorie, daca in termen de doi ani (cu incepere din 21.04.2003) imprumutul acordat nu este restituit integral creditorului obiectul executarii pot fi locuintele.

Pe perioada verificata societatea a dedus TVA de pe facturi fiscale constand in materiale de constructii si de pe facturi fiscale emise de terti (...), (...), (...) etc.), constand in

lucrari efectuate si aflate in diverse stadii de executie pentru utilitati si constructia celor 3 case de locuit. Valoarea TVA aferenta acestor cheltuieli dedusa si solicitata la rambursare de catre societate este de (...) lei.

Organele de control nu au admis la rambursare suma de (...) lei si au dispus inregistrarea acesteia ca TVA neexigibil din urmatoarele motive:

- lucrarile au fost efectuate pentru imobile cu destinatia de locuinte situate pe terenuri proprietate a persoanelor fizice.

- contractele de comodat dau dreptul societatii de folosinta terenului pe o perioada de 5 ani, si conform art. 40 (5) si art. 41 (1) din Ordinul nr. 1943/2001 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de investitii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, societatea putea efectua numai constructii cu caracter provizoriu. Conform prevederilor HG nr. 964/1998, aceste constructii cu destinatie de locuinte nu pot avea un caracter provizoriu, durata normata de amortizare fiind de 50 de ani.

- societatea nu a prezentat in timpul controlului situatii comparative care sa justifice consumurile de materiale in raport cu devizele si proiectele de executie.

- in timpul controlului societatea a depus actul additional la completarea contractului de comodat imobiliar prin care se modifica perioada de 5 ani pe intreaga durata de existenta a constructiilor edificate, in favoarea (...). De asemenea a fost eliminata conditia cu privire la executare in caz de nerambursare a imprumutului.

- constructiile executate de natura locuintelor, conform obiectului de activitate al societatii, pot fi utilizate pentru inchiriere.

Conform art. 141 (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 operatiunea de inchiriere este o operatiune scutita fara drept de deducere. Aceasta operatiune poate fi impozabila numai prin optiune de la data notificarii conform pct. 42 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004 iar la data controlului societatea nu a depus notificare la organul fiscal.

**III.** Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata invocate de contestatoare si de catre organul de control, in baza referatului nr. (...) organul investit cu solutionarea contestatiei retine ca prin decontul cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, inregistrat la A.F.P. sub nr. (...), societatea petenta a solicitat rambursarea TVA in suma de (...) lei.

Organele de control au respins de la rambursare si au dispus inregistrarea la neexigibil a TVA in suma de (...) lei ce se compune din TVA in suma de (...) lei, aferenta lucrarilor de constructie realizate in regie proprie la atelierul de productie si TVA in suma de (...) lei, aferenta investitiilor realizate in constructii de locuinte.

1) Cu privire la TVA aferenta lucrarilor de constructie realizate in regie proprie la atelierul de productie

In baza autorizatiei de constructie nr.11/19.03.2003, S.C. (...) a inceput executarea lucrarilor de construire pentru "anexe gospodaresti, atelier, racord canal".

Conform extrasului CF nr. 91266/06.10.2003, terenul pe care se executa investitia a fost pus la dispozitia societatii in mod gratuit de catre proprietarii acestuia care sunt asociatii societatii iar la pozitia 7 in foaia de proprietate este nominalizata S.C.(...) cu drept de edificare magazie si atelier.

Punerea in functiune a atelierului a fost consemnata prin procesul verbal nr. 27 din 31.10.2003, data pana la care societatea a dedus TVA aferenta materialelor de constructie in suma de 51.874.429 lei.

Societatea nu a prezentat in timpul controlului si nici odata cu depunerea contestatiei devize de lucrari (antecalculatii), situatii de lucrari sau rapoarte de lucru prin care sa se

nominalizeze lucrarile efectuate si nici o situatie comparativa intre consumurile normate si consumurile efective inregistrate in evidenta contabila pentru justificarea tehnica a acestora.

De asemenea societatea nu a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situatii de lucrari pentru a demonstra necesitatea si oportunitatea aprovizionarilor cu cantitatile de materiale pentru care a dedus TVA si pe care sustine ca le-a folosit pentru nevoile proprii la constructii in regie.

S.C. (...) a incalcat dispozitiile pct. 59 alin. 2 din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevad:

**Legea nr. 571/2003**

*“Art. 155. - (1) Orice persoana impozabila, anregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, catre fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt anregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, nu au dreptul sa emita facturi fiscale si nici sa anscrie taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii efectuate catre alta persoana, an documentele emise. Prin norme se stabilesc situatiile an care factura fiscala poate fi emisa si de alta persoana decat cea care efectueaza livrarea de bunuri.*

*(2) Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii cel mai tarziu pana la data de 15 a lunii urmatoare celei an care prestarea a fost efectuata.”*

**H.G. nr. 44/2004**

*“pct. 59. (2) Pentru prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la art. 155 alin. (4), (5) si (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligati sa emita facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai tarziu pana la data de 15 a lunii urmatoare celei an care prestarea a fost efectuata. Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertize si altele asemanatoare, data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt antocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari”.*

Organele fiscale in mod legal au dispus inregistrarea ca si neexigibila a TVA in suma de (...) lei, aferenta lucrarilor de constructie realizate in regie proprie, la atelier productie, pana la prezentarea documentelor solicitate asa cum prevede cadrul legal mai sus citat si propun respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2) Cu privire la TVA in suma de (...) lei, aferenta investitiilor realizate in constructii de locuinte, organul de solutionare a contestatiei face urmatoarele mentiuni:

-Pe perioada verificata S.C.(...). a efectuat lucrari de investitii ce constau in utilitati si constructia a trei locuinte P+M situate in loc.(...) jud. Timis - prestarile de servicii au fost executate de terti.

-Terenul a fost pus la dispozitia societatii de catre proprietarii acestuia care sunt si asociati ai societatii pe intreaga durata de existenta a constructiilor edificate in favoarea S.C.(...).

-Constructiile executate de natura locuintelor, conform obiectului de activitatea a societatii, pot fi utilizate pentru inchiriere, eventual pentru vanzare.

-Conform art. 141 (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 operatiunea de inchiriere este o operatiune scutita fara drept de deducere. Aceasta operatiune poate fi impozabila numai prin optiune de la data inregistrata in notificare conform pct. 42 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004. De mentionat faptul ca la data controlului societatea nu a depus notificare la organul fiscal, dar ii sunt aplicabile prevederile art. 147 alin. 5) al Legii nr. 571/2003 rep.

privind Codul fiscal si ale pct. 50 alin. 7) din HG. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare:

*Art. 147 alin. (5) "Bunurile si serviciile pentru care nu se cunoaste destinatia an momentul achizitiei, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau operatiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proportia an care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, se evidentiaza antr-un jurnal pentru cumparari antocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata. Prin exceptie, an cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata an conformitate cu procedura stabilita prin norme."*

*Pct. 50 alin. (7) "Taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru un obiectiv de investitii, anainte de punerea an functiune a acestuia, se ajusteaza la sfarsitul anului calendaristic urmator celui de punere an functiune a investitiei, astfel:*

*a) daca bunul obtinut prin investitie este utilizat exclusiv pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se anuleaza integral. In cazul bunurilor imobile anchiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabila aplica regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectiva se efectueaza conform prevederilor pct. 42 alin. (7);*

*b) daca bunul obtinut prin investitie este utilizat atat pentru operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se recalculeaza pe baza de pro-rata definitiva determinata la sfarsitul anului calendaristic urmator celui de punere an functiune a investitiei."*

Avand in vedere cele de mai sus urmeaza ca suma de (...) lei sa devina T.V.A. deductibila si sa fie evidentiata in contabilitate distinct, urmand ca in perioada urmatoare sa i se aplice prevederile anterior citate.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 59 alin.2, pct. 50 alin. 7 din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 55 si art. 147 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, precum si art. 178 alin. 2, art. 179, art. 180 din O.G. nr. 92/24.12.2003, rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

## **D E C I D E :**

1) respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. (...) pentru suma de (...) ce reprezinta TVA neexigibila.

2) admiterea contestatiei formulate de (...) pentru suma de (...) in sensul deducerii integrale a acesteia pe parcursul procesului investitional, urmand ca TVA dedusa sa fie ajustata in conformitate cu prevederea legala in vigoare.