



## DECIZIA nr. 27/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**  
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca  
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...2009, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca- Structura de Administrare-Inspectie Fiscala, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2008, act administrativ fiscal emis in baza Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA, intocmit la data de ...12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...12.2008.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA intocmit la data de ...12.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2008, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...12.2008 si comunicat petentei la data de ...12.2008 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la data de ...01.2009 fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...01.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

**I.** Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2008, respectiv respingerea de la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, invocand urmatoarele aspecte:

- inspectorii fiscali au dat dovada de rea-credinta si tedentiozitate, in exercitarea atributiilor de serviciu, intrucat si-au intemeiat concluziile pe un articol din ziar, care nu reprezinta o proba reglementata de Codul fiscal si Codul de procedura fiscala,

- organele de inspectie fiscala au interpretat peste limita legalitatii, dispozitiile legale privind dovada legaturii dintre terenul pe care urmeaza a se efectua lucrarile si veniturile care urmeaza a fi generate de proiect, statuand ca singura dovada a acestei legaturi o constituie dreptul de proprietate al societatii asupra terenului, concluzie care este aberanta si contrazisa chiar de prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii,

- in mod neantemeiat inspectorii fiscali nu au luat in considerare antecontractul de vanzare-cumparare din ...01.2007 si actul aditional din ...01.2008, incheiate intre societate si proprietarii terenului care fac dovada legaturii dintre proiect si terenul pe care va fi realizat,

- toate achizitiile realizate de societate si pentru care s-a solicitat rambursarea T.V.A.-ului aferent, au fost efectuate in vederea fundamentarii si autorizarii proiectului imobiliar, aspect confirmat si de catre inspectorii fiscali,

- in motivarea deciziei de respingere a T.V.A., inspectorii fiscali invoca adresa nr. -/...06.2005 emisa de ANAF-Directia Juridica, care este un act intern nepublicat in Monitorul Oficial al Romaniei si deci inopozabil societatii, iar pe de alta parte situatia pe care o reglementeaza nu este incidenta in speta noastra,

- la momentul controlului fiscal, proiectul imobiliar dezvoltat de societate se afla in faza de obtinere a avizelor prealabile aprobarii PUZ/PUD de catre Consiliul local, dovada o constituie: Certificatul de urbanism, Acordul Comisiei Tehnice de Amenajare a Teritoriului si Urbanism, Avizul pentru PUZ, toate aceste documente fiind emise pe numele si in beneficiul S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca,

- toate achizitiile efectuate de catre societate au fost in legatura cu acest proiect, in vederea obtinerii avizelor PUZ/PUD si prin urmare la data solicitarii rambursarii T.V.A. societatea nu avea inregistrata in contabilitate autorizatia de construire, deoarece proiectul nu a ajuns la aceasta etapa,

- in cuprinsul deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, nu este prevazut/indicat, in concreto, care articol din Codul fiscal este incident pentru interzicerea rambursarii T.V.A., inspectorii fiscali rezumandu-se la a reda intregul continut al art. 145, alin. (2), care reglementeaza mai multe situatii, fara a mentiona care dintre acestea este aplicabil in speta noastra,

- un element de noutate care vine sa contrazica concluziile inspectorilor fiscali privind oprirea proiectului de catre Primaria Cluj-Napoca, in sedinta Consiliului Local Cluj-Napoca din data de ...012009 s-a aprobat realizarea proiectului imobiliar derulat de societate, fiind aprobate avizele PUZ/PUD pentru acest proiect.

Petenta considera Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala ca fiind netemeinice si nelegale, in contextul in care societatea indeplineste toate cerintele prevazute de Codul fiscal privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....12.2008, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe

valoarea adaugata, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....11.2007.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale ....11.2006-....09.2008 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna septembrie 2008 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/....11.2008, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organul de control a constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma de "y" lei deoarece agentul economic a procedat in mod eronat la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de bunuri si servicii care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiuni taxabile ale societatii, fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca agentul economic poate beneficia de dreptul de deducere si implicit de rambursare a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii unei investitii, in conditiile in care societatea nu este proprietara a terenului pe care se realizeaza aceasta si la data efectuarii inspectiei fiscale nu detine autorizatie de constructie emisa pe numele sau.**

Perioada supusa verificarii : ...11.2006 - ...09.2008.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA incheiat la data de ...12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....12.2008, organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de TVA rezultata din decontul lunii septembrie 2008, depusa de **S.C. "X" S.R.L.** Cluj-Napoca, la organele fiscale teritoriale fiind inregistrata sub nr. -/....12.2008, pentru suma de "y" lei aferenta perioadei fiscale .....11.2006 - ....09.2008.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala societatea a fost infiintata la data de ....11.2006, activitatea acesteia fiind derularea unui proiect de investitii constand in realizarea unui ansamblu de locuinte de lux pe strada R./V. din Cluj- Napoca, fara inasa a inregistra venituri de la infiintare pana in prezent. Taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate in evidenta contabila si pentru care se solicita rambursarea, provine din servicii achizitionate pentru realizarea acestei investitii pe un teren care nu este in proprietatea societatii la data de ....09.2008.

Din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se retine ca, organele de inspectie fiscala au solicitat un act care sa dovedeasca proprietatea asupra terenului pe care urmeaza a se realiza investitia pentru care se solicita rambursarea T.V.A., societatea prezentand initial un contract de vanzare- cumparare incheiat intre proprietarul terenului d-l B. C. si **S.C. "X" S.R.L.** Cluj-Napoca care nu cuprinde termene de plata si sumele

stabilite drept contravaloare a terenului, contract care a fost anulat ulterior printr-un act aditional.

Ulterior societatea a prezentat antecontractul (promisiune) de vanzare-cumparare incheiat la data de ....01.2007 intre cele doua parti, act care nu este legalizat la notar public, si care are un act aditional incheiat la data de ....11.2007 unde se stipuleaza ca "*Partile convin ca data de semnare a contractului de vanzare-cumparare in forma autentica sa fie 08.06.2009*", fapt care dovedeste ca la data solicitarii rambursarii T.V.A. societatea nu este proprietarul terenului care face obiectul investitiei.

In conditiile in care organele de insectie fiscala au considerat ca societatea poate rezilia printr-un act aditional ulterior rambursarii taxei pe valoarea adaugata antecontractul (promisiune) de vanzare- cumparare, asa cum s-a intamplat si cu primul antecontract si avand in vedere prevederile art. 145, alin. (1) si (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, acestea au procedat la respingerea dreptului la rambursarea pentru suma de "y" lei.

Petenta contesta masura de diminuare a taxei pe valoarea adaugata, solicitand anularea Deciziei de impunere si Raportul de inspectie fiscala pe care le considera ca netemeinice si nelegale, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. II al prezentei.

In drept, spelei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

*"ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) **operatiuni taxabile;** [...]"*

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora "*in folosul operatiunilor sale taxabile*", cu alte cuvinte orice persoana inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestarilor de servicii care i-au fost prestate de catre persoane impozabile, cu conditia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, precizeaza ca:

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) **pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5); [...]"***

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca suma datorata sau



achitata sa fie aferenta unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmeaza sa fie prestate in beneficiul agentului economic care solicita acest drept.

Ori in cauza supusa prezentei analize, se constata ca bunurile si serviciile pentru care se solicita dreptul de deducere au fost achizitionate in scopul derularii unor activitati premergatoare realizarii unui obiectiv de investitii care nu apartine societatii contestatoare, intrucat agentul economic nu este proprietar al terenului pe care se realizeaza obiectivul si pentru care nu exista o autorizatie de constructie care sa defineasca obiectivul care urmeaza a se realiza, precum si beneficiarul acesteia.

Incheierea la data de ...01.2007 a unui antecontract (promisiune) de vanzare-cumparare intre "promitenti-vanzatori" ai terenurilor pe care urmeaza a se realiza investitia (d-l B. C. I. si d-na V. B. I. A.) si "promitent- cumparator" care urmeaza a realiza investitia (S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca reprezentata prin d-na V. B. I. A. in calitate de administrator), nu confera certitudinea ca la finalizarea realizarii obiectivului de investitii acesta devine proprietatea persoanei juridice care sa poata dispune de dreptul de proprietate asupra acesteia asa cum crede de cuviinta si sa aiba posibilitatea de a beneficia de rezultatul efortului sau la realizarea obiectivului, cu atat mai mult cu cat exista precedentul in anularea unui antecontract anterior.

Cum taxa pe valoarea adaugata se regaseste in facturile de achizitie a bunurilor si serviciilor folosite la realizarea unui obiectiv de investitii care este proprietatea unor persoane fizice si tinand seama ca petenta nu a probat ca bunurile si serviciile sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, se retine ca petenta nu avea posibilitatea sa-si exercite dreptul de deducere a T.V.A. aferenta acestor achizitii si sa solicite rambursarea acesteia, cu atat mai mult cu cat din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca investitia care urmeaza a se realiza devine proprietatea contestatoarei la finalizarea acesteia.

In speta supusa prezentei analize, agentul economic va putea sa procedeze la aplicarea prevederilor art. 147<sup>1</sup>, alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa, se stipuleaza:

*"(2) in situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".*

In ceea ce priveste sustinerile petentei potrivit careia organele de inspectie fiscala de inspectie fiscala au procedat la respingerea dreptului la rambursare a taxei pe valoarea adaugata pe baza unei adrese emise de ANAF-Directia Juridica si a unui articol din ziar, se poate arata ca acestea au fost consemnate doar cu scopul de a intari concluziile luate de catre organele de inspectie in baza prevederilor legale.

Referitor la invocarea de catre petenta a prevederilor art. 1, alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii, potrivit carora " **ART. 1 (1) [...]** Autorizatia de construire sau de desfiintare se emite la solicitarea detinatorului titlului de proprietate asupra unui imobil - teren si/sau constructii - ori a altui act care confera

*dreptul de construire sau de desfiintare, in conditiile prezentei legi”, respectiv ale art. 7, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ care stipuleaza “(1) Autorizatia de construire se emite in cel mult 30 de zile de la data inregistrării cererii, pe baza documentatiei depuse la autoritatile prevazute la art. 4, care va cuprinde: [...], b) **dovada titlului asupra terenului si/sau constructiilor**”, se poate arata ca aceste prevederi legale nu fac altceva decat sa intareasca concluziile organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste dreptul de proprietate asupra investitiei ce urmeaza a se realiza in baza unei autorizatii de construire, care in conditiile prezentate poate fi emisa doar pe numele persoanei fizice detinatoare a titlului de proprietate a terenului.*

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei pentru perioada supusa verificarii si implicit la respingerea dreptului la rambursare pentru suma mentionata, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/ 31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

## **DECIDE:**

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma de “y” lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....12.2008, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV**