



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.95 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL** ..., cu sediul în ..., Piața ..., bloc ..., județul

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxă pe valoarea adăugată

De asemenea, societatea comercială contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că, măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare constând în taxa pe valoarea adăugată sunt netemeinice și nelegale, motivând următoarele:

- SC X SRL ...a încheiat, contractul de asociere, autentificat sub nr. .../...2008, al cărui obiect constă în asocierea în vederea edificării unei

construcții pe terenul proprietatea personală a administratorului societății ..., care este în același timp și asociat al SC X SRL ...;

- prin același contract, părțile au convenit ca, SC X SRL ..., „să suporte parțial cheltuielile de construcție, în vederea edificării a 3 camere și garaj la parter și o cameră la demisol, aflată în indiviziune forțată și perpetuă”;

- destinația construcției respective urmează a fi: sediul social al societății și arhivă (la parter) și spațiu pentru depozitarea medicamentelor și altor mărfuri destinate comercializării (la demisol), conform obiectului de activitate, iar garajul urmează a fi utilizat pentru parcare a unuia dintre autoturismele aflate în patrimoniul societății;

- potrivit aceluiași contract de asociere, „ La finalizarea lucrărilor de construire, proprietara construcției se obligă să constituie, în favoarea SC X SRL ..., un drept de folosință pe toată durata existenței societății, asupra încăperilor a căror cheltuieli de construire au fost suportate de aceasta [...]”;

- dreptul de folosință, al SC X SRL ..., asupra părților din imobil, menționate mai sus, nu a fost constituit, întrucât, lucrările de construcții nu au fost finalizate, durata de execuție a acestora, prevăzută în autorizația de construire nr. .../...2008, fiind de 36 luni, calculată de la data începerii efective a lucrărilor.

Față de cele susținute, societatea contestatoare consideră că, îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea aferentă acestor achiziții, achiziții ce sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății, astfel că, solicită admiterea contestației, așa cum a fost formulată,

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

În perioada 01.05.2008 – 31.12.2008, societatea contestatoare a dedus, taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă unor lucrări de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea unui imobil situat în localitatea ..., strada ..., nr. ..., în condițiile în care titularul Autorizației de construire nr. .../...2008 este d-na ..., asociat și administrator al SC X SRL ...

Ca document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, SC X SRL ...a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de asociere, autentificat sub nr. .../...2008, încheiat între d-na

... și SC X SRL ..., având ca obiect „asocierea în vederea edificării unei construcții pe terenul proprietate personală a d-nei ..., teren situat în localitatea ..., str. ..., nr. ...”

Potrivit acestui contract, „cheltuielile de construcție a trei camere și garaj la parter precum și una cameră la demisol, împreună cu cota aferentă suprafeței acestora din părțile de folosință comună ale clădirii, vor fi suportate de SC X SRL ..., cheltuielile cu restul clădirii urmând a fi suportate de d-na ..., titulara dreptului de proprietate asupra terenului și titulară a autorizației de construire urmând a deveni proprietara exclusivă a construcției.”

La finalizarea construcției se obligă să constituie, în favoarea SC X SRL ...un drept de folosință pe toată durata existenței societății asupra încăperilor a căror cheltuieli de construire au fost suportate de aceasta, în vederea stabilirii sediului firmei, pentru arhivă și garaj.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe motiv că:

- nu se menționează în contract actul normativ în baza căruia a fost constituită asocierea, iar asocierea stipulată în contract nu îndeplinește, în accepțiunea Codului fiscal, condițiile unei asocieri fără personalitate juridică;
- persoanele semnatare ale contractului sunt persoane afiliate, d-na ... deține 48% din capitalul social al SC X SRL ... și îndeplinește funcția de administrator al societății;
- beneficiarul lucrărilor de construcții montaj și al materialelor de construcții utilizate pentru executarea acestor lucrări la imobilul situat în str. ..., nr. ..., este d-na ..., proprietara terenului pe care a fost construit imobilul și titulară a autorizației de construire;
- dreptul de folosință, cu destinația de sediu social și arhivă al SC X SRL ...asupra părților din imobil, a căror cheltuieli au fost suportate de societate, nu a fost constituit.

Pentru neplata, în termen a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

III. Avand în vedere constatarile organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusa verificării,

invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii a fost daca, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții efectuate pentru construirea unui imobil, aparținând administratorului societății, în condițiile în care destinația unei părți din construcția respectivă, urmează a fi: sediul social al societății și arhivă (la parter) și spațiu pentru depozitarea medicamentelor și altor mărfuri destinate comercializării (la demisol), conform obiectului de activitate, iar garajul urmează a fi utilizat pentru parcare a unuia dintre autoturismele aflate în patrimoniul societății.

În fapt, între SC X SRL ...și d-na ..., asociat și administrator al SC X SRL ...a fost încheiat Contractul de asociere, autentificat sub nr. .../...2008, având ca obiect *„asocierea în vederea edificării unei construcții pe terenul proprietate personală a d-nei ..., teren situat în localitatea ..., str. ..., nr.8.”*

Prin contractul menționat mai sus, se prevăd următoarele:

- cheltuielile de construcție a trei camere și garaj la parter precum și una cameră la demisol, împreună cu cota aferentă suprafeței acestora din părțile de folosință comună ale clădirii, vor fi suportate de SC X SRL ..., cheltuielile cu restul clădirii urmând a fi suportate de d-na ..., titulara dreptului de proprietate asupra terenului și titulară a autorizației de construire urmând a deveni proprietara exclusivă a construcției;

- la finalizarea construcției se obligă să constituie, în favoarea SC X SRL ...un drept de folosință pe toată durata existenței societății asupra încăperilor a căror cheltuieli de construire au fost suportate de aceasta, în vederea stabilirii sediului firmei, pentru arhivă și garaj.

Având în vedere prevederile contractului de asociere, în perioada 01.05.2008 - 31.12.2008, societatea contestatoare a dedus, taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă lucrărilor de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea imobilului situat în localitatea ..., strada ..., nr.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor lucrări motivând următoarele:

- beneficiarul lucrărilor de construcții montaj și al materialelor de construcții utilizate pentru executarea acestor lucrări la imobilul situat în

str. ..., nr. ..., este d-na ..., proprietara terenului pe care a fost construit imobilul și titulară a autorizației de construire;

- dreptul de folosință, cu destinația de sediu social și arhivă al SC X SRL ...asupra părților din imobil, a căror cheltuieli au fost suportate de societate, nu a fost constituit.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea aferentă lucrărilor de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea imobilului situat în localitatea ..., strada ..., nr. ..., întrucât, destinația construcției respective urmează a fi: sediul social al societății și arhivă (la parter), spațiu pentru depozitarea medicamentelor și altor mărfuri destinate comercializării (la demisol), conform obiectului de activitate, iar garajul urmează a fi utilizat pentru parcare a unuia dintre autoturismele aflate în patrimoniul societății.

Totodată, societatea susține că, dreptul de folosință, al SC X SRL ..., asupra părților din imobil, menționate mai sus, nu a fost constituit, întrucât, lucrările de construcții nu au fost finalizate, durata de execuție a lucrărilor, prevăzută în autorizația de construire nr. .../...2008, fiind de 36 luni, calculată de la data începerii efective a lucrărilor.

În drept, în perioada 01.05.2008 - 31.12.2008, se aplică prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„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); [...]”

Aceasta se coroborează cu prevederile pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 45 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.”

La art. 147¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate sau urmează să fie livrate și serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, astfel că, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că aceste cheltuieli nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile conform prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin raportul de inspecție înregistrat sub nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală au consemnat că:

- în perioada 01.04. - 31.12.2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de proiectare și lucrări de construcții montaj efectuate la obiectivul „locuința D-P-E” din localitatea ..., strada ..., nr. ..., jud. ..., în valoare totală de ... lei precum și cheltuieli cu materialele utilizate la același obiectiv în valoare de ... lei;

- pentru contravaloarea lucrărilor de construcții și a consumurilor de materiale de construcții, înregistrate pe costuri în perioada 01.04. - 31.12.2008, societatea a înregistrat în luna decembrie 2008, venituri din producția de imobilizări corporale, în sumă de ... lei, la nivelul cheltuielilor efectuate la obiectivul „locuința D-P-E” din localitatea ..., strada ..., nr. ..., jud. ..., prin operațiunea contabilă 231 „Imobilizări corporale în curs” = 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”.

Se reține că, la data inspecției fiscale, investiția care a făcut obiectul acestor lucrări nu era finalizată, finalizarea acesteia urmând să se producă în momentul terminării lucrărilor prevăzute în autorizația de construire și înregistrarea construcției în Cartea funciară.

Având în vedere prevederile pct. 45 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în**

care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta **începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare, necesare inițierii sau dezvoltării acestei activități economice.**

Pentru soluționarea cauzei, se consideră relevant Cazul Curții Europene de Justiție C- 110/94 (INZO), conform căruia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art. 4 din Directiva a VI-a, în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE, și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, Curtea a statuat că, **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică care dă naștere la activități taxabile.**

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție reiese că există situații în care se acordă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societăților, pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, pe baza intenției acestora de a desfășura activități economice care dau naștere la activități taxabile.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au verificat toate aspectele legate de efectuarea acestei operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... nu se poate pronunța asupra legalității dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției efectuate și nefinalizată în perioada supusă verificării, respectiv dacă aceasta este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă sunt îndeplinite toate condițiile pentru deductibilitatea TVA impuse de Codul fiscal, astfel se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** în suma de **... lei și majorările de întârziere de ... lei**, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la taxa pe valoarea adăugată, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului ... prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului ..., prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze „Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...]”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele

de inspecție fiscală", la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxă pe valoarea adăugată, în vederea refacerii controlului de către alta echipa de control, alta decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

...