



DECIZIA NR. ISRc 3327/29.03.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. din Piatra Neamț

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.**AFJ/.....** și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.**ISR/.....**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, cu adresa nr..... din data de 10.07.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR/....., cu privire la contestația formulată de **S.C. XS.R.L.** cu sediul în municipiul Piatra Neamț, str....., județul Neamț, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț sub nr....., cod de înregistrare fiscală și obiect de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.AFJ/....., a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-NT privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspekție fiscală nr..... și are ca obiect suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de către domnul Cucoară Petru, în calitate de unic administrator și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare*” și “(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi*”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii prin poștă a deciziei de impunere contestate, respectiv data de 22.06.2015, așa cum rezultă confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la organul emitent al actului atacat, respectiv 03.07.2015, unde a fost înregistrată sub nr.AFJ/.....

Contestația este însoțită de Referatul nr..... cu propuneri de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Inspecție Fiscală, prin care propune respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț**.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. XS.R.L. Piatra Neamț formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-NT privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., solicitând anularea acesteia deoarece obligațiile stabilite sunt vădit neîntemeiate, din următoarele motive:

Organele de inspecție fiscală nu au dat posibilitatea reprezentantului legal de a-și exercita dreptul de a formula opinii proprii și obiecțiuni asupra Proiectului de Raport de inspecție fiscală, deși au fost anunțate de faptul că nu se află în țară, prin adresa nr....., întocmind imediat după emiterea proiectului, raportul de inspecție fiscală în formă finală.

Organele de inspecție fiscală, pentru perioada decembrie 2013 – ianuarie 2015, nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă construirii unui bloc de locuințe cu caracteristicile nivel D+P+7 etaje, pe motivul că investiția “bloc de locuințe nu aparține societății”.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală deoarece în luna noiembrie 2013 a depus o cerere la Primăria Piatra Neamț în vederea construirii unui bloc de locuințe. În data de 06.11.2013, Primăria Piatra Neamț a eliberat Certificatul de urbanism nr.561, prin care precizează faptul că nivelul de înălțime pentru zona în care dorește să construiască blocul este de Parter + 10 etaje. În data de 26.06.2014, obține Autorizația de construire nr.179 pentru patru nivele inițial și depune o nouă cerere înregistrată sub nr.27399/14.07.2014 pentru suplimentarea cu încă trei nivele a construcției inițiate deja. În data de 18.08.2014, primăria a emis Certificatul de urbanism nr.505, act pe care l-a contestat în instanță solicitând revocarea acestui document.

Petenta consideră că nu are nevoie de documentație de urbanism deoarece acest lucru este lămurit în mod clar de UTR nr.3 din cadrul Planului Urbanistic General al Municipiului Piatra Neamț, plan care nu prevede nicio restricție față de regimul de înălțime, în condițiile în care aceste documentații sunt realizate de însăși autoritatea publică locală. Considerentul pe care petenta l-a avut în vedere în momentul în care a construit cele trei nivele

suplimentare a fost interesul clienților pentru nivele superioare, fapt ce poate fi dovedit prin vânzările efectuate la nivelele superioare.

Organele de inspecție fiscală în mod eronat consideră că etajele superioare nu corespund societății, având în vedere multitudinea de documente puse la dispoziție și vizita în teren efectuată de acestea. Mai mult există antecontracte, facturi fiscale, avansuri eliberate pe numele societății, deci evident materialele folosite la edificarea imobilului aparțin societății.

Petenta consideră că în cazul în care organele de inspecție fiscală au considerat că apartamentele vândute nu aparțin societății, atunci ar fi trebuit să anuleze veniturile și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă.

Petenta consideră că în baza art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a beneficia de dreptul de deducere este suficientă factura fiscală și dovada achitării acesteia, fără a mai fi nevoie de alte documente justificative, invocarea organelor de inspecție fiscală a lipsei Autorizației de construire fiind ilegală, cu atât mai mult cu cât art.2 alin.(1) din Legea nr.50/1991, prevede că autorizația de construire este un act de autoritate al administrației publice locale și nu un act ad validitatem pentru un drept real, cum e cel de proprietate.

În materia deductibilității TVA, practica Curții Europene de Justiție (cazul C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziltling v. Belgian State), cristalizată ca urmare a interpretărilor date Directivei nr.112/2006 este permisă prevăzându-se expres că “prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva VI (în prezent art.9 din Directiva 112/2006) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA”. În concluzie, este suficient pentru o companie să dovedească intenția de a realiza operațiuni taxabile pentru a putea deduce TVA aferentă investiției, chiar și în situația în care investiția avută în vedere nu se finalizează.

II. În Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr....., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț - Inspecția Fiscală, au consemnat rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la organul fiscal sub nr..... pentru suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificării modului de calcul și de înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată, din analiza documentelor justificative care au stat la baza întocmirii jurnalelor pentru cumpărări și pentru vânzări, au stabilit suplimentar sumă totală de **S lei**, compusă din taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în

sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **S lei**, astfel:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată a fost stabilită o diferență în sumă de **S lei** care reprezintă TVA colectată aferentă facturii fiscale nr.105/17.07.2012 emisă către SC RUGINEX PROD SRL în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei. Această factura a fost evidențiată în contabilitate și declarată prin decontul de TVA, cu valoarea totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de S lei, rezultând astfel la control diferența de TVA necolectată în sumă de S lei, fiind încălcate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost stabilită o diferență în sumă de **S lei**, compusă din:

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă de petentă aferentă investiției în curs, reprezentând „Bloc de locuințe colective” pentru care petenta la data inspecției fiscale era autorizată conform autorizației de construire nr..... doar pentru un Bloc de locuințe D+P+4 etaje și nu pentru 7 etaje pe care societatea contestatoare le-a construit. Pentru cele 3 niveluri construite (D+P+7 – D+P+4) nu s-a putut face dovada faptului că **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** este proprietara imobilului și nu a prezentat organelor de inspecție fiscală autorizația de construire, emisă conform prevederilor Legii nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care să-i confere în momentul finalizării investiției dreptul de a se înregistra cu clădirea respectivă în patrimoniul său. Deoarece autorizația de construire este documentul care atestă beneficiarul și destinația construcției, organul de inspecție fiscală, nu a putut stabili dacă investiția aparține societății și dacă este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire. Aceasta se emite la solicitarea deținătorului de proprietate asupra unui imobil-teren și/sau construcții – în condițiile prevederilor de mai sus. Cu atât mai mult, petenta a solicitat eliberarea unei autorizații de construire pentru diferența de 3 niveluri, dar cererea nu i-a fost aprobată de Primăria Municipiului Piatra Neamț. Din documentele solicitate și prezentate organului de inspecție fiscală, a reieșit faptul că petenta pentru ultimile 3 niveluri, respectiv etajele V, VI și VII, a efectuat construcția Blocului de locuințe D+P+7 etaje, în baza unui certificat de urbanism eliberat de Primăria Municipiului Piatra Neamț. În concluzie, petenta nu deține autorizație de construire pentru 3 niveluri aferente Blocului de locuințe sociale.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.1 alin.(1) și alin.(2) și art.2 alin.(1) din Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor de materii prime și materiale prezentate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Anexa nr.3 a fost întocmită de petentă urmare Dispoziției de măsuri nr..... emisă de organele de inspecție fiscală, prin care se dispune în sarcina societății repartizarea cheltuielilor pe destinații, în funcție de lucrările executate la obiectivele pe care petenta le are în curs de execuție și finalizate, astfel încât să poată fi delimitate cheltuielile privind investiția în curs de execuție efectuată în regie proprie în baza Autorizației de construire nr.....

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat de societate de pe factura nr..... emisă de S.C. DEDEMAN S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**, petenta înregistrând în evidența contabilă și declarând TVA deductibilă suma de **S lei** și factura nr..... emisă de S.C. ARABESQUE S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă de **S lei**, petenta înregistrând în evidența contabilă și declarând TVA deductibilă suma de **S lei** (anexa nr.2 la raport) fiind încălcate prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat de societate de pe facturile nr. și2013 emise de S.C. VITALIS COM S.R.L., în sumă totală de 7.398 lei cu TVA aferentă în sumă de S lei, pentru care societatea avea drept de deducere 50% conform prevederilor art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Se limitează dreptul de deducere a taxei aferente vehiculelor rutiere achiziționate în cazul în care acestea nu sunt utilizate de societate exclusiv în scopul activității economice;

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat pentru bunuri achiziționate care nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferentă următoarelor facturi:

- Factura nr..... emisă de S.C. ALTEX ROMÂNIA S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Factura nr..... emisă de S.C. STUDIO MODERNA S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Factura nr..... emisă de S.C. DEDEMAN S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**.

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat deoarece în perioada 01.01.2013 - 01.02.2014, petenta nu a aplicat corect normele privind sistemul de TVA la încasare prevăzute la art.145 alin.(1¹) și (1²) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, iar conform prevederilor art.134² alin.(3)

– (8) din același act normativ, dreptul de deducere a TVA este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor livrate a fost plătită furnizorilor.

Întrucât la data de 01.02.2014, petenta avea sold datorat furnizorilor prezentați în anexa nr.2 la raport, pentru care nu a făcut dovada plății până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție au constatat că petenta nu are drept de deducere pentru următorii furnizori:

- Factura nr..... emisă de S.C. MERCEDES BENZ S.A. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. ANTREPRIZA REPER în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. RUGINEX S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. DOLINEX S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. AUTONOM GRUP S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. FORESTAR S.A. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**.

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat aferentă facturii nr.196/19.09.2014 emisă de S.C. CARO SERV S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă de S lei, societate care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.134² alin.(3) - (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Întrucât petenta a achitat parțial factura nr.196/19.09.2014, respectiv suma de S lei, conform prevederilor art.145 alin.(1¹) din același act normativ, aceasta are drept de deducere doar pentru suma de **S lei**, diferența de S lei (S lei – S lei) reprezintă TVA fără drept de deducere stabilită la control.

Pentru plata cu întârziere a TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei au fost calculate dobânzi în sumă de **S lei**, pentru perioada 25.10.2012 – 05.06.2015 și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 25.10.2013 – 05.06.2015, în baza prevederilor art.119, art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare motivele invocate de petentă în contestația formulată, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă pentru S.C. X S.R.L. din Piatra Neamț, este legală măsura Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a

Finanțelor Publice Neamț de a stabili suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, prin Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, în condițiile în care petenta nu deține autorizație de construcție pentru investiția în curs „Bloc de locuințe D+P+7”.

În fapt,

Organele de inspecție fiscală, au efectuat o inspecție fiscală la **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** pentru soluționarea decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la organul fiscal sub nr..... pentru suma de S lei, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr....., prin care au stabilit, printre altele, suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de petentă aferentă investiției în curs, reprezentând „Bloc de locuințe colective” pentru care aceasta la data inspecției fiscale era autorizată conform autorizației de construire nr..... doar pentru un Bloc de locuințe D+P+4 etaje și nu pentru cele 7 etaje pe care le-a construit. Pentru cele 3 niveluri construite (D+P+7 – D+P+4) nu s-a putut face dovada faptului că **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** este proprietara imobilului și nu a prezentat organelor de inspecție fiscală autorizația de construire, emisă conform prevederilor Legii nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care să-i confere în momentul finalizării investiției dreptul de a se înregistra cu clădirea respectivă în patrimoniul său. Deoarece autorizația de construire este documentul care atestă beneficiarul și destinația construcției, organul de inspecție fiscală, nu a putut stabili dacă investiția aparține societății și dacă este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire. Aceasta se emite la solicitarea deținătorului de proprietate asupra unui imobil-teren și/sau construcții – în condițiile prevederilor de mai sus. Cu atât mai mult, petenta a solicitat eliberarea unei autorizații de construire pentru diferența de 3 niveluri, dar cererea nu i-a fost aprobată de Primăria Municipiului Piatra Neamț. Din documentele solicitate și prezentate organului de inspecție fiscală, a reieșit faptul că petenta pentru ultimile 3 niveluri, respectiv etajele V, VI și VII, a efectuat construcția Blocului de locuințe D+P+7 etaje, în baza unui certificat de urbanism eliberat de Primăria Municipiului Piatra Neamț. În concluzie, petenta

nu deține autorizație de construire pentru 3 niveluri aferente Blocului de locuințe sociale.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.1 alin.(1) și alin.(2) și art.2 alin.(1) din Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor de materii prime și materiale prezentate în anexa nr.3 la raportul de insecție fiscală.

Anexa nr.3 a fost întocmită de petentă urmare Dispoziției de măsuri nr..... emisă de organele de inspecție fiscală, prin care se dispune în sarcina societății repartizarea cheltuielilor pe destinații, în funcție de lucrările executate la obiectivele pe care petenta le are în curs de execuție și finalizate, astfel încât să poată fi delimitate cheltuielile privind investiția în curs de execuție efectuată în regie proprie în baza Autorizației de construire nr.....

La dosarul cauzei există răspunsul oficial al Primăriei Municipiului Piatra Neamț, emis sub nr..... și înregistrat sub nr.AFJ/....., ca urmare a solicitărilor organelor de inspecție fiscală din adresa nr....., în care se precizează faptul că obiectivul a fost început în luna decembrie 2013, în baza Certificatului de urbanism nr.561/06.11.2013, eliberat de instituția locală care prevedea realizarea unui bloc de locuințe colective, D+P+4E, cu spațiu comercial la parter și parcare la demisol, a fost emisă Autorizația de construire nr..... Întrucât societatea a obținut autorizația de construire ulterior începerii lucrărilor de investiții, aceasta a fost sancționată de către instituția locală cu amendă în valoare de 10.000 lei. Ulterior societatea prin cererea nr.27399, a solicitat emiterea unui nou certificat de urbanism prin care schimbă tema de proiectare din bloc D+P+4E, în bloc D+P+7E.

În data de 18.08.2014, Primăria Municipiului Piatra Neamț, eliberează Certificat de urbanism nr.505, prin care specifică că nu poate fi schimbată tema de proiectare din bloc de locuință D+P+4E în bloc de locuințe D+P+7E, cu mențiunea că nu pot fi inițiate și aprobate documentații de urbanism întrucât construcția a fost realizată cu încălcarea prevederilor legale prevăzute de art. 56¹ din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările ulterioare.

Prin cererea nr., înregistrată pe rolul Tribunalului Neamț, **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț**, formulează contestație împotriva Certificatului de urbanism nr..... Termenul de judecată a fost fixat pentru data de 13.05.2015, dată la care Tribunalul Neamț amână pronunțarea pentru data de 20.05.2015. Pe data de 20.05.2015, conform programului informațional portal <Tribunalul Neamț>, prin Hotărârea nr....., a fost respinsă ca inadmisibilă acțiunea formulată de **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț**.

Pentru faptul că societatea pentru 3 niveluri construite nu deține autorizație de construire, Poliția Locală Piatra Neamț a înaintat Plângerea

Penală nr. către Inspectoratul de Poliție al județului Neamț deoarece au fost continuate lucrările după dispunerea opririi acestora de către organele de control competente potrivit legii.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală deoarece în luna noiembrie 2013 a depus o cerere la Primăria Piatra Neamț în vederea construirii unui bloc de locuințe. În data de 06.11.2013, Primăria Piatra Neamț a eliberat Certificatul de urbanism nr.561, prin care precizează faptul că nivelul de înălțime pentru zona în care dorește să construiască blocul este de Parter + 10 etaje. În data de 26.06.2014, obține Autorizația de construire nr.179 pentru patru nivele inițial și depune o nouă cerere înregistrată sub nr..... pentru suplimentarea cu încă trei nivele a construcției inițiate deja. În data de 18.08.2014, primăria a emis Certificatul de urbanism nr.505, act pe care l-a contestat în instanță solicitând revocarea acestui document.

Petenta consideră că nu are nevoie de documentație de urbanism deoarece acest lucru este lămurit în mod clar de UTR nr.3 din cadrul Planului Urbanistic General al Municipiului Piatra Neamț, plan care nu prevede nicio restricție față de regimul de înălțime, în condițiile în care aceste documentații sunt realizate de însăși autoritatea publică locală. Considerentul pe care petenta l-a avut în vedere în momentul în care a construit cele trei nivele suplimentare a fost interesul clienților pentru nivele superioare, fapt ce poate fi dovedit prin vânzările efectuate la nivelele superioare.

Organele de inspecție fiscală în mod eronat consideră că etajele superioare nu corespund societății, având în vedere multitudinea de documente puse la dispoziție și vizita în teren efectuată de acestea. Mai mult există antecontracte, facturi fiscale, avansuri eliberate pe numele societății, deci evident materialele folosite la edificarea imobilului aparțin societății.

Petenta consideră că în cazul în care organele de inspecție fiscală au considerat că apartamentele vândute nu aparțin societății, atunci ar fi trebuit să anuleze veniturile și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă.

Petenta consideră că în baza art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a beneficia de dreptul de deducere este suficientă factura fiscală și dovada achitării acesteia, fără a mai fi nevoie de alte documente justificative, invocarea organelor de inspecție fiscală a lipsei Autorizației de construire fiind ilegală, cu atât mai mult cu cât art.2 alin.(1) din Legea nr.50/1991, prevede că autorizația de construire este un act de autoritate al administrației publice locale și nu un act ad validitatem pentru un drept real, cum e cel de proprietate.

În materia deductibilității TVA, practica Curții Europene de Justiție (cazul C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling v. Belgian State), cristalizată ca urmare a interpretărilor date Directivei nr.112/2006 este permisă prevăzându-se expres că "prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva VI (în prezent art.9 din Directiva 112/2006) și, în acest context, autoritățile fiscale

trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA”. În concluzie, este suficient pentru o companie să dovedească intenția de a realiza operațiuni taxabile pentru a putea deduce TVA aferentă investiției, chiar și în situația în care investiția avută în vedere nu se finalizează.

În drept,

Speței îi sunt aplicabile următoarele acte normative:

Conform prevederilor **art.145** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 [...].”

Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- art.1 alin.(1)

„(1) Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire sau de desființare. Autorizația de construire sau de desființare se emite la solicitarea deținătorului titlului de proprietate asupra unui imobil - teren și/sau construcții - ori a altui act care conferă dreptul de construire sau de desființare, în condițiile prezentei legi.”

- art.2 alin.(1)

„(1) Autorizația de construire constituie actul de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia se asigură aplicarea măsurilor prevăzute de lege, referitoare la amplasarea, proiectarea, executarea și funcționarea construcțiilor.”

- art.3 lit.a)

„ Autorizația de construire se eliberează pentru:

a) lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, schimbare de destinație sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora.”

- art.6 alin.(1) și (5)

„(1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.

(...)

(5) Certificatul de urbanism nu conferă dreptul de a executa lucrări de construcții

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 este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri materiale efectuate în vederea realizării unor investiții reprezentând „Bloc de locuințe colective” situat în municipiul Piatra Neamț, pentru care a deținut autorizație de construire doar pentru un Bloc de locuințe D+P+4 etaje și nu pentru cele 7 etaje pe care le-a construit. Pentru cele 3 niveluri construite (D+P+7 – D+P+4) petenta nu a putut face dovada faptului că este proprietara imobilului și nu a prezentat organelor de inspecție fiscală autorizația de construire, emisă conform prevederilor Legii nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care să-i confere în momentul finalizării investiției dreptul de a se înregistra cu clădirea respectivă în patrimoniul său. Deoarece autorizația de construire este documentul care atestă beneficiarul și destinația construcției, organul de inspecție fiscală, nu a putut stabili dacă investiția aparține societății și dacă este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, prin cererea nr. 3820/103/2014, înregistrată pe rolul Tribunalului Neamț, **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț**, formulează contestație împotriva Certificatului de urbanism nr.505/18.08.2014, prin care Primăria Municipiului Piatra Neamț, specifică că nu poate fi schimbată tema de proiectare din bloc de locuință D+P+4E în bloc de locuințe D+P+7E, soluționată de către instanța competentă prin Hotărârea nr.188/CA/20.05.2015, respingând ca inadmisibilă acțiunea formulată de **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț**.

De asemenea, pentru faptul că societatea pentru 3 niveluri construite nu deține autorizație de construire, Poliția Locală Piatra Neamț a înaintat Plângerea Penală nr..... către Inspectoratul de Poliție al județului Neamț deoarece au fost continuate lucrările după dispunerea opririi acestora de către organele de control competente potrivit legii.

Motivația petentei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au dat posibilitatea reprezentantului legal de a-și exercita dreptul de a formula opinii proprii și obiecțiuni asupra Proiectului de Raport de inspecție fiscală, deși au fost anunțate de faptul că nu se află în țară, prin adresa nr..... întocmind imediat după emiterea proiectului, raportul de inspecție fiscală în formă finală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece așa cum precizează și organul emitent al actului atacat în Referatul nr..... cu propuneri de soluționare, pe întreaga perioadă în care a avut loc inspecția fiscală, reprezentantul legal al societății în persoana domnului

Cucoară Petru, nu s-a prezentat la solicitările organului de inspecție fiscală, acestea fiind rezolvate prin fiica domnului Cucoară Petru, doamna Solomon Maria, care este și asociat la **S.C. XS.R.L.** și cu ajutorul firmei de contabilitate S.C. GENERAL CONTAB S.R.L. Având în vedere prevederile art.107 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentantului legal al **S.C. XS.R.L.**, în data de 11.06.2015, i s-a trimis invitația nr....., confirmată de primire în data de 15.06.2015, prin care este invitat să se prezinte în data de 17.06.2015, la sediul organului fiscal competent, în vederea purtării discuției finale asupra constatărilor și consecințelor fiscale consemnate în proiectul de raport de inspecție fiscală și de a-și exprima punctul de vedere, potrivit art.9 alin.(1) din același act normativ, însă la data și ora stabilită, domnul Cucoară Petru nu s-a prezentat. În data de 17.06.2015, în jurul orei 11, fiica administratorului Cucoară Petru, doamna Solomon Maria a informat telefonic organul de inspecție fiscală că tatăl său a părăsit România, urmând să facă cunoscut acest lucru și printr-o adresă scrisă.

Motivația petentei cu privire la faptul că în cazul în care organele de inspecție fiscală au considerat că apartamentele vândute nu aparțin societății, atunci ar fi trebuit să anuleze veniturile și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece așa cum precizează și organul emitent al actului atacat în Referatul nr..... cu propuneri de soluționare, avansurile încasate de la clienți în baza antecontractelor de vânzare-cumpărare, înainte de finalizarea lucrărilor nu reprezintă vânzări de apartamente, ci o finanțare din partea clientului. Petenta nu a putut încheia contracte de vânzare-cumpărare cu clienții întrucât potrivit art.37 alin.(2) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor. Efectuarea recepției la terminarea lucrărilor este obligatorie pentru toate tipurile de construcție autorizate, inclusiv în situația realizării acestora în regie proprie, așa cum este și cazul petentei, iar conform prevederilor art.37 alin.(5) din același act normativ, **construcțiile executate fără autorizație de construire sau cu nerespectarea prevederilor acesteia, precum și cele care nu au efectuată recepția la terminarea lucrărilor, potrivit legii, nu se consideră finalizate și nu pot fi intabulate în cartea funciară, drept urmare petenta nu avea posibilitatea să considere aceste avansuri încasate de la clienți, drept vânzări de apartamente.**

Motivația petentei cu privire la faptul că invocarea organelor de inspecție fiscală a lipsei Autorizației de construire este ilegală, cu atât mai mult cu cât art.2 alin.(1) din Legea nr.50/1991, prevede că autorizația de construire este un act de autoritate al administrației publice locale și nu un act ad validitatem pentru un drept real, cum e cel de proprietate, nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a contestației deoarece certificatul de urbanism nu substituie autorizația de construire, **autorizația fiind singurul document care atestă beneficiarul și destinația construcției.**

Având în vedere cele prezentate și prevederile legale, reținem că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal la neadmiterea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă realizării unor investiții reprezentând „Bloc de locuințe colective”, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru această sumă.**

Referitor la accesoriile în sumă totală de S lei reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, reținem că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că nu a contestat modul de calcul al accesoriilor precum și faptul că în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei care a generat stabilirea accesoriilor, potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul", **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de S lei.**

2. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța pe fond, în condițiile în care S.C. XS.R.L. Piatra Neamț, pentru suma totală de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă S lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, nu prezintă în susținere motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.

În fapt,

S.C. X S.R.L. Piatra Neamț a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile de plată suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., prin care organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, compusă din:

- **S lei** – reprezintă TVA colectată aferentă facturii fiscale nr..... emisă către S.C. RUGINEX PROD S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei. Această factura a fost evidențiată în contabilitate și declarată prin decontul de TVA, cu valoarea totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de S lei, rezultând astfel la control diferența de TVA necolectată în sumă de S lei;

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat de societate de pe factura nr..... emisă de S.C. DEDEMAN S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA

aferentă în sumă de **S lei**, petenta înregistrând în evidența contabilă și declarând TVA deductibilă suma de **S lei** și factura nr..... emisă de S.C. ARABESQUE S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă de **S lei**, petenta înregistrând în evidența contabilă și declarând TVA deductibilă suma de **S lei** (anexa nr.2 la raport);

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat de societate de pe facturile nr. emise de S.C. VITALIS COM S.R.L., în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei, pentru care societatea avea drept de deducere 50% deoarece este limitat dreptul de deducere al taxei aferente vehiculelor rutiere achiziționate în cazul în care acestea nu sunt utilizate de societate exclusiv în scopul activității economice;

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat pentru bunuri achiziționate care nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile aferentă următoarelor facturi:

- Factura nr..... emisă de S.C. ALTEX ROMÂNIA S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Factura nr..... emisă de S.C. STUDIO MODERNA S.R.L. în sumă totală de 2.180 lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Factura nr..... emisă de S.C. DEDEMAN S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**.

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat deoarece în perioada 01.01.2013 - 01.02.2014, petenta nu a aplicat corect normele privind sistemul de TVA la încasare. Întrucât la data de 01.02.2014, petenta avea sold datorat furnizorilor prezentați în anexa nr.2 la raport, pentru care nu a făcut dovada plății până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție au constatat că petenta nu are drept de deducere pentru următorii furnizori:

- Factura nr..... emisă de S.C. MERCEDES BENZ S.A. în sumă totală S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. ANTREPRIZA REPER în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. RUGINEX S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. DOLINEX S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. AUTONOM GRUP S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

- Sold jurnal furnizori S.C. FORESTAR S.A. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă în sumă de **S lei**.

- **S lei** – reprezintă TVA dedusă eronat aferentă facturii nr..... emisă de S.C. CARO SERV S.R.L. în sumă totală de S lei cu TVA aferentă de S lei, societate care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.134² alin.(3) - (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Întrucât petenta a achitat parțial factura

nr.196/19.09.2014, respectiv suma de S lei, conform prevederilor art.145 alin.(1¹) din același act normativ, aceasta are drept de deducere doar pentru suma de **S lei**, diferența de S lei (S lei – S lei) reprezintă TVA fără drept de deducere stabilită la control.

Petenta pentru aceste sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept,

Speței supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde referitor la forma și conținutul contestației, se precizează următoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază."

De asemenea, prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură Fiscală, republicată, stipulează ca:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a avut în vedere și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",

coroborate cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

"b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării", organele de soluționare

neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că, deși **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț** contestă suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, petenta nu aduce în susținerea contestației niciun argument și nicio prevedere legală din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând seama de faptul că **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată suma stabilită suplimentar în decizia contestată, **se va respinge contestația ca nemotivată, pentru suma totală de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.**

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. XS.R.L. Piatra Neamț** împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **S lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.2 Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Piatra Neamț**, împotriva Deciziei de impunere nr.F..... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- **S lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.3 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art. 210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Neamț sau la Tribunalul Iași, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.