

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI NEAMȚ

DECIZIA NR. 377 DIN 05.11.2007
privind soluționarea contestației formulate de
P.F. ABC din municipiul Roman, jud.Neamț,
înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr./24.09.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt prin Serviciul control fiscal persoane fizice, cu adresa nr..../.../24.09.2007 înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr. .../24.09.2007, cu privire la contestația formulată de **P.F. ABC** avand CUI RO..., CNP ... si sediul în Roman, str. ..., bl. ... et.... sc. .., ap. ..., jud.Neamț.

Contestația nr. ../19.09.2007, înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscala Neamț sub nr. ../19.09.2007, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../22.08.2007, care are la baza Raportul de inspectie fiscala nr. .../22.08.2007 și are ca obiect suma de lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata;
- .. lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este legal investită să soluționeze contestația formulată de **P.F. ABC** din Roman, jud.Neamț.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. .../22.08.2007 privind obligatiile suplimentare de plata stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la aceeasi data, aratand urmatoarele:

Stabilirea obligatiei suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata a fost generata de interpretarea textelor juridice referitoare la nasterea, utilizarea si stingerea dreptului de proprietate asupra bunurilor ce au intrat in circuitul domeniului taxabil, organele de inspectie promovand suspiciunea ca prin includerea in contractul de comodat a unor clauze contrare prevederilor Codului Civil s-a creat posibilitatea imbogatirii fara justa cauza a comodantului ABC. Din documentele depuse la dosarul cauzei, respectiv Autorizatia de construire nr./11.07.2007, Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. .../15.08.2007 si Certificatul fiscal privind impozitele si taxele locale in cazul persoanelor juridice nr. .../14.09.2007, care atesta inregistrarea investitiei in valoare de lei la nr. de rol unic ..., rezulta care este proprietarul de drept al supraetajarii executate, respectiv P.F. ABC, ceea ce contrazice afirmatiile inspectiei fiscale "lucrarile mentionate mai sus au fost efectuate pentru un bun ce nu-i apartine".

Referitor la bunurile imobile care apartin de drept comodantului, contestatarul precizeaza ca bunurile dobandite de ABC, avand ca destinatie economica ramura agricola si industriala, au fost incluse in contractul de comodat incheiat la o saptamana dupa autorizarea P.F. ABC care, intentionand redarea imobilului circuitului economic, a optat pentru calitatea de platitor de T.V.A. In vederea inchirierii acestora si a obtinerii din aceasta activitate de venituri taxabile, au fost efectuate lucrarile solicitate de locatar, astfel ca legislatia fiscala invocata de organele de inspectie este in favoarea sa, in sensul ca prin estimare, taxa colectata aferenta inchirierii bunurilor depaseste cu mult T.V.A. deductibila aferenta cheltuielilor efectuate.

In finalul contestatiei P.F. ABC concluzioneaza ca tot ceea ce s-a executat este in sensul dezvoltarii afacerii, pentru obtinerea de venituri taxabile, precum si ca lucrarea de supraetajare este proprietatea sa, solicitand anularea deciziei de impunere.

II. Prin Decizia de impunere nr..../22.08.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr. .../22.08.2007, intocmite de Serviciul de Inspectie fiscala persoane fizice din cadrul Activitatii de inspectie fiscala a D.G.F.P. Neamt pentru P.F. ABC din Roman, organul de inspectie fiscala a solutionat decontul de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa cu optiune de rambursare depus de contribuabil pentru trimestrul II 2007 pentru suma de lei. Suma solicitata la rambursare a fost respinsa, stabilindu-se suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, precum si majorari de intarziere in suma de ...lei pentru perioada 01.01.2007 – 21.08.2007.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere, la **capitolul 2.2.2 "Motivul de fapt"** al deciziei de impunere se mentioneaza:

„1. P.F. ABC deduce eronat TVA aferent unor materiale de constructii utilizate pentru modernizarea unui spatiu care nu-i apartine, acesta fiind pus la dispozitia persoanei autorizate in baza unui contract de comodat, deducere care nu se justifica deoarece orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA are dreptul sa deduca TVA aferent achizitiilor de bunuri si servicii utilizate in folosul operatiunilor sale impozabile (taxabile). P.F. ABC incalca prevederile Codului Civil care reglementeaza comodatul, Titlul X.

2. Pentru diferentele constatate s-au calculat accesorii.”

La **capitolul 2.2.3 "Temeiul de drept"** al deciziei sunt invocate prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 145 alin. 2, lit. A – orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile – pentru stabilirea diferentei de TVA in suma de lei si cele ale art. 116, alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 pentru calculul majorarilor de intarziere in suma de ... lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../22.08.2007, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea suplimentara a unei taxe pe valoarea adaugata de plata in suma de lei si la respingerea rambursarii soldului sumei negative a taxei in suma de lei, cuprins in decontul de taxa pe valoarea adaugata depus pentru trimestrul II 2007 de P.F. ABC, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere pentru TVA in suma delei.

Perioada verificata prin acest raport de inspectie a fost 01.01.2007-30.06.2007, perioada in care contribuabilul a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta inchirierii spatiului modernizat si a dedus, printre altele, si taxa in suma de lei aferenta achizitiei de materiale de constructii, tamplarie lemn, geam termopan, usi metalice si alte materiale destinate lucrarii de supraetajare si modernizare a unor spatii situate la punctul de lucru din loc., com., jud. Bacau.

Organele de inspectie au retinut ca spatiile si terenurile sunt proprietatea domnului ABC, care este si reprezentantul legal al P.F. ABC. Acestea au fost puse la dispozitia persoanei fizice autorizate in baza contractului de comodat autentificat sub nr./22.02.2006, contract incheiat pentru perioada 22.02.2006-22.02.2018, cu posibilitatea de prelungire cu acordul partilor. In raportul de inspectie se mentioneaza ca in contractul de comodat au fost stipulate unele clauze contrar prevederilor Codului Civil, respectiv:

- beneficiara va putea face investitii, constructii, modernizari, va lua avize pentru eliberarea autorizatiilor necesare, urmand ca la expirarea contractului toate investitiile sa treaca in deplina proprietate, proprietarului;
- cheltuielile utile si necesare imobilului intra in sarcina beneficiarei, care va achita si toate taxele si impozitele ce i se cuvin si va conserva imobilul ca un bun proprietar;
- beneficiara are obligatia ca la data expirarii contractului sa predea bunul in starea in care se afla si sa raspunda de toate daunele provocate din culpa sa.

Avand in vedere faptul ca acest contract de comodat este esential gratuit, comodatarii avea obligatia utilizarii si conservarii bunului imprumutat si restituirea acestuia la scadenta catre proprietar in aceeasi stare de folosinta. P.F. ABC a efectuat insa lucrari de modernizare si de supraetajare a atelierului mecanic, schimband destinatia bunului imprumutat fara a solicita acceptul comodatului si fara a factura catre acesta contravaloarea lucrarilor executate.

In sustinerea celor retinute si a masurilor luate, respectiv de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei pentru materialele utilizate la lucrarile de supraetajare si modernizare a atelierului mecanic, organele de inspectie au invocat prevederile art. 1560-1562, 1564 si 1574 din Codul Civil, referitoare la comodat, si pe cele ale art. 145, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, referitoare la dreptul persoanei impozabile inregistrate ca platitor de TVA de a deduce taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile. Concluzia organelor de inspectie privind deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata, cu consecinta neacordarii dreptului de rambursare si a stabilirii taxei de plata la control, a fost «P.F. ABC a dedus eronat TVA aferenta unor materiale de constructii utilizate pentru modernizarea unui spatiu care nu-i apartine.»

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamt se poate pronunța asupra legalității măsurii privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei cu consecința respingerii la rambursare a taxei în suma de lei și a stabilirii ca TVA de plată a sumei de ... lei și a majorărilor de întârziere în suma de ... lei prin Decizia de impunere nr. /22.08.2007, în condițiile în care pe de o parte P.F. ABC depune în susținerea cauzei documente noi care nu au fost analizate și nu au fost avute în vedere de către organul fiscal cu ocazia inspecției fiscale și pe de altă parte organul de inspecție nu motivează suficient, în fapt și în drept, măsura dispusă.

In fapt,

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. /22.08.2007, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, nu a fost admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată în suma de lei aferentă achiziției de materiale de construcții utilizate pentru modernizarea unui spațiu împrumutat în baza unui contract de comodat, contract pe baza căruia comodatarul P.F. ABC are dreptul să efectueze investiții, urmând ca la expirarea contractului toate investițiile să treacă în proprietatea comodantului. În raport s-a menționat faptul că în perioada supusă verificării **P.F. ABC a colectat TVA aferentă veniturilor realizate din închirierea spațiului modernizat**, precum și că prin includerea anumitor clauze în contractul de comodat și **efectuarea unor lucrări fără a solicita acceptul comodantului și fără a factura către acesta contravaloarea lucrărilor efectuate, comodatarul a încălcat prevederile Codului Civil**, care reglementează comodatul. Ca urmare, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de lei, considerând că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările ulterioare, care reglementează dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri destinate utilizării în folosul operațiunilor sale impozabile, **concluzionând ca P.F. ABC a dedus eronat TVA aferentă unor materiale de construcții utilizate pentru modernizarea unui spațiu care nu îi aparține.**

Odată cu depunerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de și s-a stabilit ca TVA de plată suma de lei, împreună cu majorările de întârziere în suma de ... lei, **contestatorul a depus în copie la dosarul contestației documente care nu au fost prezentate organelor de inspecție**, respectiv:

- Autorizația de construire nr. /11.07.2007;
- Procesul verbal de recepție lucrări nr. ... /15.08.2007;
- Certificatul fiscal de impozitare a imobilelor pentru persoane juridice nr. /14.09.2007,

documente pe baza cărora P.F. ABC își susține contestația în ceea ce privește dovedirea dreptului de proprietate asupra supraetajării efectuate la sediul firmei.

Ulterior depunerii contestației, P.F. ABC a depus la dosarul cauzei următoarele documente, în copie:

-Încheiere nr. /25.09.2007, eliberată de Biroul de cadastru și publicitate imobiliară, prin care s-a dispus înscrierea în cartea funciară nr. ... a comunei, jud. Bacău a imobilului cu nr. cadastral nr. /C1 proprietate a P.F. ABC;

-Extras de carte funciara pentru informare nr...../25.09.2007, eliberat de Biroul de cadastru si publicitate imobiliara, care cuprinde descrierea imobilului, inscrieri privitoare la proprietate si inscrieri privitoare la sarcini, documente pentru care contestatorul solicita analizarea, in sustinerea cauzei.

In drept,

Potrivit art. 213 alin.(4) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

" Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

In acelasi sens punctul 182.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003, republicata, precizeaza:

"În temeiul art.182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."

Referitor la soluțiile asupra contestației, în art. 216(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată că:

„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.”,

iar in O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, la punctul 12.6, este stipulat faptul ca „In situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”

Fata de motivele de fapt si de drept de mai sus retinem ca situatia fiscala a contribuabilului trebuie evaluata avandu-se in vedere toate starile de fapt si raporturile juridice relevante pentru impunere, asa cum prevede art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat. Avand in vedere ca **P.F. ABC a depus la dosarul cauzei documente noi**, cu care isi sustine afirmatiile privind proprietatea asupra modernizarilor efectuate la spatiile detinute in baza contractului de comodat, precum si faptul ca organele de inspectie au motivat masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA tocmai prin sustinerea ca TVA dedusa este aferenta materialelor de constructii utilizate pentru modernizarea unui spatiu ce nu-i apartine, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA.

Pe de alta parte, organul de inspectie fiscala nu-si motiveaza cu temei de drept afirmatia privind necesitatea facturarii la aceasta data catre comodantul ABC a contravalorii lucrarilor executate pentru comodatarul P.F. ABC, lucrari reprezentand supraetajare si modernizare sediu firma, fapt avut in vedere in fapt la neacordarea dreptului de deducere. Desi in raportul de inspectie fiscala se afirma ca **P.F. ABC obtine venituri si colecteaza TVA din**

inchirierea spatiilor modernizate, ca temei de drept pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei este invocat art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia **se acorda drept de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**. Acest aspect este sesizat si contestat de contribuabil. Mai retinem ca, in conditiile in care prin semnarea contractului de comodat ambele parti sunt de acord cu efectuarea de lucrari de modernizare la spatiile despre care se face vorbire in contractul de comodat, la art. 1564 din Codul Civil aratandu-se ca, comodatul se poate servi de lucrul imprumutat doar la trebuinta determinata prin natura lui, **sau prin conventie**, afirmatia organului de inspectie precum ca a fost schimbata destinatia bunului imprumutat fara a solicita acceptul comodantului, este eronata.

Tinand seama de cele retinute anterior, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in legatura cu legalitatea constatarilor organelor de inspectie fiscala referitoare la neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei cu consecinta respingerii la rambursare a taxei in suma de lei si a stabilirii ca TVA de plata a sumei de ... lei si a majorarilor de intarziere in suma de ... lei, **urmand a se desfiinta** partial Raportul de inspectie fiscala si integral Decizia de impunere contestata in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, aferenta achizitiilor de materiale de constructii destinate lucrarilor de modernizare si de supraetajare a unor spatii detinute si utilizate in baza contractului de comodat incheiat la data de 22.02.2006, prin **aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G.nr.92/2003, republicata**. Astfel, organul de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au efectuat prezenta inspectie, va efectua o noua inspectie fiscala la care va proceda la analiza noilor documente depuse de P.F. ABC, va reanaliza clauzele contractului de comodat asa cum a fost intocmit si legalizat de notarul public din Bacau si va motiva in fapt si in drept masurile dispuse.

La reverificare se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin O.M.F.P. nr.519/2005 care precizeaza:

"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Avand in vedere cele sus mentionate, se remite cauza Activitatii de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt, pentru a se pronunta asupra documentelor depuse ulterior, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile petentei, precum si de cele retinute prin prezenta, solicitand, daca este cazul, si alte documente, in vederea solutionarii cauzei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (3) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

Desfiintarea Raportului de inspectie fiscala nr./22.08.2007 si a Deciziei de impunere nr. .../22.08.2007 intocmite de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt pentru P.F. ABC din Roman, cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de **lei cu consecinta** respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... **lei**, a stabilirii TVA de plata in suma de **lei** si a majorarilor de intarziere in suma de **lei**, urmand ca in 30 de zile de la comunicare organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata de petenta, sa procedeze la emiterea unei noi decizii de impunere tinand cont de prevederile legale in vigoare si de cele retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.