



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Natională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC XX SRL din localitatea M...., judetul Valcea, CUI nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. ... din ...2010, asupra contestației formulate de SC XX SRL din localitatea M.... judetul Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr./2010

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentind diferenta de taxa pe valoare adaugata stabilită prin Decizia de impunere nr. ...2010 si Raportul de inspectie fiscala nr. .. din ...2010, anexa la aceasta comunicate cu adresa nr. .. din ...2010 la data de ...2010, potrivit confirmării de primire existenta in copie la dosarul cauzei,

Contestația este formulata si semnata de doamna V.S. reprezentant al SC XX SRL, confirmata cu stampila.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC XX SRL SRL din localitatea M..., judetul Valcea înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. .../2010.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../ ...06.2010 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ ...2010 încheiate de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, motivând următoarele:

Petenta arată că a fost înființată la începutul anului 2009 având ca obiect principal de activitate "Alte servicii de cazare". În vederea înființării firmei și a defășurării activității prevăzute în obiectul de activitate, aceasta a preluat prin contract de comodat imobilul situat in sat S... nr....., comuna M...., județul Vâlcea, locație unde a fost înregistrat sediul social al companiei.

Petenta susține ca pentru aducerea acestuia la standadele de functionare specifice obiectului sau de activitate, pe parcursul anului 2009 a efectuat lucrari de modernizare a spatiului, finalizate in luna decembrie, când de altfel societatea a început să desfășoare activitatea specifică obiectului său de activitate.

Petenta arată că a decis să-și exercite dreptul de rambursare a TVA aferentă lucrărilor de investiții efectuate și a depus decont de taxă pe valoare adăugată, cu opțiune de rambursare pentru suma de ... lei, înregistrat sub nr. .../2010.

Petenta menționează că în urma inspecției fiscale a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr..../ ...02.2010 și Decizia de impunere nr. .../02.2010 prin care a fost respinsă la plată suma de ... lei.

Petenta arată că la data de03.2010 a contestat actele administrative în cauză, urmare căreia DGFP Vâlcea a emis Decizia nr. .../ ...2010 prin care s-a desființat Decizia de impunere nr. .../02.2010, considerându-se că nu au fost prezentate în mod detaliat și în clar motivul de fapt care să justifice respingerea la rambursare a sumei de ... lei.

Petenta arată că în acest sens a fost emisă Decizia de impunere nr. .../ ...06.2010 și RIF nr. .../ ...06.2010, pe care înțelege de asemenea să le conteste întrucât organele de inspecție fiscală și-au menținut punctul de vedere inițial privind respingerea la rambursare a sumei de ... lei.

Petenta menționează că, având în vedere că respingerea la rambursare este justificată în același mod ca și în cazul primei inspecții fiscale, își menține motivația din contestația depusă inițial, în susținere invocând de asemenea, prevederile art. 126, 127, 145 și 149 din Legea 571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 54 din Normele de aplicare ale Titlului VI - Taxa pe valoare adăugată.

Ca urmare, petenta susține că veniturile înregistrate de societate în luna decembrie 2009 (imediat după finalizarea lucrărilor) având la bază documente justificative, de altfel puse la dispoziția organelor de control, demonstrează că toate achizițiile și investițiile realizate de SC XX SRL au fost efectuate exclusiv în scopul realizării de operațiuni taxabile din punctul de vedere al TVA.

Petenta menționează de asemenea că investițiile efectuate reprezintă un bun de capital în sensul TVA, chiar dacă aceste investiții au fost realizate asupra unui bun imobil pus la dispoziția companiei în baza unui contract de comodat, scopul fiind realizarea de operațiuni impozabile.

Petenta precizează că statul dă dreptul de deducere a TVA aferentă investițiilor la imobile cu condiția ca acestea să fie folosite minim 20 ani pentru desfășurarea activității economice, iar în cazul în care perioada este mai scurtă statul sancționează acest lucru și obligă contribuabilii la plata TVA pentru perioada de neutilizare a bunului în scopul în care a fost achiziționat.

Petenta invocă astfel că dreptul de deducere a TVA se stabilește potrivit TITLULUI VI din Codul fiscal, prevederile oricăror alte legi invocate de organele de inspecție fiscală fiind irelevante, respectiv Codul Civil, Legea nr.50/1991, OMFP 1752/ 2005, întrucât potrivit art.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, Codul fiscal este legea supremă în materia fiscală, prin care se stabilește cadrul legal pentru impozite și taxe.

Petenta susține că, potrivit prevederilor Legii nr. 50/ 1991 invocate de organele de inspecție fiscală, pentru lucrările de amenajare efectuate nu era necesară obținerea unei autorizații de construcții, dar, chiar dacă ar fi fost, este de datoria autorităților competente în domeniu să sancționeze societatea pentru nerespectarea acestor dispoziții, și nicidecum a organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, petenta susține că toate investițiile efectuate de către societate sunt în proprietatea sa, transferul dreptului de proprietate realizându-se prin emiterea facturilor fiscale pe numele societății, modalitatea de recuperare a acestora, în cazul terminării contractului de comodat, urmând a fi stabilită de către părți, statul urmând a-și recupera TVA, așa cum a arătat anterior.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

SC XX SRL are sediul în localitatea M..., sat S..., nr..., județul Vâlcea, este înregistrată la ORC sub nr. J38/ .../ 2009, are CUI ... și obiectul principal de activitate este : "Alte activități de cazare", cod CAEN 5590.

Ca urmare a Decontului de TVA înregistrat la AFP Brezoi sub nr. .. din ...2010 și la DGFP Vâlcea sub nr. ./ ...01.2010, precum și a Deciziei nr. ./ ...2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. ./25.02.2010, respectiv a cap. 2 pct.2.2.1; 2.2.2 și 2.2.3 -Solutionarea decontului de taxa pe valoare adăugată și a CAP.II Constatări fiscale - Taxa pe valoare adăugată, din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...02.2010 înregistrat sub nr. ..., pentru suma de ... lei, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ./ ...2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. .. din ...2010, anexă la aceasta, din care rezultă următoarele :

Verificarea TVA s-a efectuat pentru perioada 01.02.2009 - 31.12.2009 în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, rep, constatându-se următoarele :

SC XX SRL a dedus TVA în suma de .. lei aferentă achizițiilor de: materiale de construcții, tâmplărie PVC, lucrărilor de finisaje și amenajări interioare și exterioare, servicii montaj (tâmplărie, instalație termică, instalație electrică), investiții care au fost efectuate la imobilul situat în sat S... nr., com. M..., jud. Vâlcea, cu scopul stabilirii sediului social al societății.

Imobilul este detinut în baza contractului de comodat nr.../...02.2009 încheiat cu numita V.S. în calitate de comodat, pe o perioadă de 10 ani.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei întrucât, în lipsa autorizației de construire, societatea nu poate demonstra că **deține** în patrimoniu imobilul pentru care s-au efectuat investițiile, respectiv că este proprietar al acesteia, astfel încât să aibă drept de deducere potrivit art.145 alin.1 și 2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.1560, art.1561, art.1562, art.1569 din Codul Civil, art.1 alin. 1, art. 2 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea 50/ 1991 și pct.87 lit.a-b, pct. 88 și pct.95 din Ordinul 1752/2005.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de lei RON reprezentând taxă pe valoarea adăugată este legal datorată de SC XX SRL din Rm. Valcea.

1.Cauza supusa solutionarii este dacă SC XX SRL poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de materiale pentru finisajele realizate la imobilul dat în folosință gratuită societății în baza contractului de comodat nr. 1/ 02.02.2009 de către persoana fizică V.S. (care este și asociat majoritar al firmei), pe numele căreia este eliberată autorizația de construcție și potrivit căreia imobilul în cauză are destinația de locuință.

In fapt,

SC XX SRL s-a înființat la data de ...01.2009, și-a declarat sediul în comuna M..., sat S... nr. și are ca obiect principal de activitate "Alte activități de cazare" cod CAEN 5590 .

Administratorii si asociatii operatorului economic sunt **doamna V.S.** cu domiciliul in Bucuresti, soseaua .., nr.... A care detine 90% din capitalul social **si domnul G. M.** cu domiciliul in comuna M...., sat S.... care detine 10% din capitalul social.

Potrivit autorizatiei de construire nr.../...03.2008, eliberata de Primaria M... pentru persoana fizica V.S. cu domiciliul in Bucuresti soseaua ..., nr. ... A, **se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru : locuință D1+D2+P**, cu fundatii de beton, zidarie portanta din caramida si invelitoare tabla, pe imobilul teren situat in județul Vâlcea, com. M...., sat S...., în valoare de lei.

Autorizarea s-a efectuat in baza proiectului pentru autorizarea lucrărilor de construire (PAC) elaborat de Birou Proiectare Gabriel ..., avizat de arhitect Pantelimon XX.

Astfel, potrivit Memoriului tehnic general al imobilului intocmit de B.P. Gabriel .. la solicitarea doamnei V.S. in calitate de beneficiar al autorizatiei de construire nr.../21.03.2008, locuinta propusă este situată pe terenul proprietatea acestuia in suprafata de 1287,45 mp, care " doreste construirea unei locuinte pentru 3 generatii : bunici, parinti si nepoti - cu 9 camere de locuit si dependinte ..." cu instalatii și finisaje exterioare si interioare clasice.

La data de...02.2009 SC XX SRL in calitate de **comodatar**, a incheiat cu numita **V.S., în calitate de comodant**, pentru o perioada de 10 ani, un contract de comodat, al carui obiect il reprezinta terenul in suprafata de 1287,45 mp si imobilul compus din 9 camere si dependinte in suprafata construita de 583 mp si utila 454 mp, cu scopul stabilirii sediului social al SC XX SRL si al desfășurării obiectelor de activitate prevăzute in actul constitutiv.

În perioada 13.02.2009 - 31.12.2009 SC XX SRL a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila in suma totala de ... lei ce provine din :

- achizitii mijloace fixe, mijloace transport, obiecte de inventar, mobilier, materiale consumabile, etc, in suma de ... lei, si

- **achiziții de materiale de construcție și tâmplărie și lucrări de finisaje interioare și exterioare** efectuate pentru imobilul situat in sat Salistea, com. Malaia, jud. Valcea reprezentând sediul societății și locul unde operatorul economic isi desfasoara activitatea in sumă totală de ... lei, compusă din :

- tâmplărie din PVC (ferestre) și montajul acestora in sumă de ... lei;
- materiale pentru instalația termică și serviciile de montaj în sumă de ...
- materiale de construcții pentru finisaje și amenajări interioare și exterioare in sumă de .. lei;

- materiale pentru reabilitarea termică in sumă de ... lei;

- lucrări de finisaje exterioare in sumă de ... lei;

- materiale pentru instalația electrică in sumă de ... lei;

- alte materiale de construcție în sumă de ... lei.

Cu ocazia verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că investițiile respective au fost cuprinse și în "Memoriul tehnic general" al imobilului, precum și în Autorizația de construire nr. ... din ...03.2008 pentru imobilul cu destinația de locuință, **SC XX SRL neaducând modificări ale datelor înscrise în acesta.**

Totodată, în **lipsa unei autorizatii de constructii** sau al oricărui alt document din care să rezulte că SC XX SRL **deține în patrimoniu imobilul** în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru materialele și prestările de servicii achiziționate de societate pentru finalizarea acestuia, întrucât lucrările de terminare a imobilului, dacă nu au fost facturate proprietarului de drept al imobilului, nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile, pe de o parte, iar pe de altă parte, pentru faptul că pentru a putea fi utilizat in activitatea desfășurată, imobilul trebuia pus in stare de functiune la dispoziția societății prin contractul de comodat.

În atare situație, se conchide că SC XX SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata in suma de ... lei conform dispozitiilor art.145 alin.1 si 2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art.1560, art.1561, art.1562, art.1569 din Codul Civil, art.1 alin. 1, art. 2 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea 50/ 1991 si pct.87 lit.a-b, pct. 88 si pct.95 din Ordinul 1752/2005 si se respinge la rambursare taxa pe valoare adaugata in cauza.

Petenta a formulat contestatie impotriva masurii dispuse pe motivul ca investitiile efectuate reprezinta un bun de capital in sensul TVA, chiar daca aceste investitii au fost realizate asupra unui bun imobil pus la dispozitia companiei in baza unui contract de comodat, scopul fiind acela de realizare de operatiuni impozabile.

De asemenea, petenta susține că toate investițiile efectuate de către societate sunt in proprietatea sa, transferul dreptului de proprietate realizându-se prin emiterea facturilor fiscale pe numele societății, iar modalitatea de recuperare a acestora, în cazul terminării contractului de comodat, va fi stabilită de către părți, statul urmând a-și recupera TVA pentru perioada de neutilizare a bunului in scopul in care a fost achizitionat.

Petenta invocă astfel ca dreptul de deducere a TVA se stabileste potrivit TITLULUI VI din Codul fiscal, prevederile oricaror alte legi invocate de organele de inspectie fiscala fiind irelevante, repectiv Codul Civil, Legea nr.50/1191, OMFP 1752/ 2005, intrucat potrivit art.1 din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, Codul fiscal este legea suprema in materia fiscala, prin care se stabileste cadrul legal pentru impozite si taxe.

In drept,

Cauza isi gaseste solutionarea in prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in perioada ianuarie - decembrie 2009, care la art.145 referitor la "**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**" alin.1) și 2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizează :

" (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

***(2) Orice persoana impozabila** are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) operatiuni taxabile; [...]"

De asemenea, potrivit Codului civil, art. 1560 , art. 1561, art. 1562, art. 1569 sunt stipulate următoarele :

"ART. 1560

Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia.

ART. 1561

Comodatul este esențial gratuit.

ART. 1562

Împrumutătorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut.[....]

ART. 1569

Comodatarul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete).*

*) Nu poate cere înapoierea lor."

Legea Nr. 50 din 29 iulie 1991 republicată privind autorizarea executării lucrărilor de construcții republicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 933 din 13 octombrie 2004 referitoare la "Autorizarea executării lucrărilor de construcții", la art. 1 alin. 1 și art. 2 alin. 1 și 4, lit. a) precizează că :

"ART. 1

(1) Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei **autorizații de construire** sau de desființare, emisă în condițiile prezentei legi, la solicitarea titularului unui drept real asupra unui imobil - teren și/sau construcții - identificat prin număr cadastral, în cazul în care legea nu dispune altfel. (...)

ART. 2

(1) **Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor.**

(4) Prin exceptare de la prevederile alin. (2) se pot emite autorizații de construire și fără documentații de amenajare a teritoriului și de urbanism aprobate, pentru:

a) lucrări de modificare, de reparare, de protejare, de restaurare și de conservare a clădirilor de orice fel, cu condiția menținerii aceleiași funcțiuni, a suprafeței construite la sol și a volumetriei acestora;

ORDINUL Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 7.2.3. Imobilizări corporale referitor la "Recunoașterea imobilizărilor corporale", stipulează :

87. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

88. - Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

95. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Potrivit prevederilor legale anterior menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile, adică dreptul de deducere se castiga și se exercita numai în situația în care bunurile și serviciile sunt destinate utilizării pentru realizarea operațiunilor impozabile **ale unei persoane impozabile.**

De asemenea, se reține că comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru, cu titlu gratuit, spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia.

Se reține totodată, că împrumutătorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut, iar comodatarii, aducând modificări necesare spre folosința lucrului împrumutat, nu poate cere înapoierea lor.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale citate anterior, se reține că imobilizările corporale **reprezintă active care sunt deținute de o entitate** pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și care sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Totodată, se reține că imobilizările corporale cuprind: **terenuri și construcții**, instalații tehnice și mașini, alte instalații, utilaje și mobilier, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție. Acestea din urmă, reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz, și care se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

Având în vedere situația de fapt și de drept sus prezentate, organele de soluționare a contestației rețin că SC XX SRL, reprezentată prin V.S. și G.M., în calitate de asociați și administratori, primul deținând 90%, iar cel de al doilea 10% din capitalul social, a încheiat contractul de comodat nr. .. din 02.02.2009 cu *persoana fizică* V.S., având ca obiect terenul în suprafață de 1287,45 mp și clădire compusă din 9 camere și dependințe în suprafață construită de 583 mp și utilă de 454 mp, reprezentând proprietatea persoanei fizice situată în satul S..., comuna XX, județul Vâlcea.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că, în perioada februarie - decembrie 2009, SC XX SRL a dedus TVA aferentă investițiilor care au fost efectuate la imobilul situat în sat XX nr. ..., com. M..., jud. Vâlcea, cu scopul stabilirii sediului social al societății, în condițiile în care societatea nu face dovada că deține autorizație de construcție sau un alt document din care să rezulte existența în patrimoniu a clădirii în cauză.

Astfel, se stabilește că, lucrările de terminare a imobilului, dacă nu au fost facturate proprietarului de drept al imobilului, nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile, pe de o parte, iar pe de altă parte, pentru faptul că pentru a putea fi utilizat în activitatea desfășurată, prin contractul de comodat imobilul trebuia pus la dispoziția societății în stare de funcțiune.

Față de situația de fapt prezentată, organele de soluționare a contestației rețin în speță următoarele aspecte, față de care va proceda la analizarea cauzei :

1. SC XX SRL din localitatea S..., comuna XX, județul Vâlcea nu este autorizată să execute astfel de lucrări deoarece nu deține în patrimoniu imobilul în cauză, **reținând că autorizațiile de construcții se emit la solicitarea deținătorului titlului de proprietate asupra construcției, acesta fiind în fapt titularul autorizației.**

2. Proprietar al clădirii date în comodat societății comerciale XX SRL este persoana fizică V.S., aceasta fiind și beneficiarul investițiilor efectuate la clădirea din comuna XX, sat S..., județul Vâlcea, deoarece **în contractul de comodat nu este prevăzută modalitatea de recuperare a investițiilor atât în perioada comodatului cât și la încetarea acestuia.**

3. Clădirea din satul S..., comuna M..., județul Vâlcea face obiectul contractului de comodat și nu este deținută de SC XX SRL, nefiind proprietatea acesteia, situație în care, clădirea nu poate fi recunoscută ca și **activ corporal deținut de SC XX SRL.**

Astfel, referitor la punctul 1, conform prevederilor Legii nr. 50/ 1991 rep. citate anterior, se reține că autorizațiile de construcție se eliberează deținătorului titlului de

proprietate. Actele necesare obținerii autorizației cuprind așa cum precizează art. 7 alin. 1 din aceeași lege, printre altele, și dovada titlului de proprietate, astfel :

" ART. 7*)

(1) Autorizația de construire se emite pentru executarea lucrărilor de bază și a celor aferente organizării executării lucrărilor, în cel mult 30 de zile de la data depunerii documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, care cuprinde, în copie, următoarele documente:

a) certificatul de urbanism;

b) dovada, în copie legalizată, a titlului asupra imobilului, teren și/sau construcții și, după caz, extrasul de plan cadastral actualizat la zi și extrasul de carte funciară de informare actualizat la zi, în cazul în care legea nu dispune altfel;

c) documentația tehnică - D.T.;

d) avizele și acordurile stabilite prin certificatul de urbanism, punctul de vedere al autorității competente pentru protecția mediului și, după caz, actul administrativ al acesteia;

[...]"

Se observă astfel că legiuitorul a prevăzut eliberarea autorizațiilor de construcție **doar proprietarului**, deoarece aceasta este menită a asigura faptul că orice lucrare de construcție este făcută cu cunoștința proprietarului și, de asemenea, pentru a se înlătura cazurile în care persoane ce nu dețin titlu de proprietate (de ex. locatari) ar efectua aceste lucrări, imputându-le ulterior proprietarului ce nu le-a aprobat în prealabil.

Ori, în speță, proprietarul imobilului obținând autorizațiile de construcție în conformitate cu disp. Legii 50/ 1991 a permis și autorizat firma SC XX SRL să folosească bunurile primite în folosință gratuită în scopul stabilit, să suporte cheltuielile cu întreținerea și utilitățile, să restituie la expirarea contractului bunurile împrumutate, să suporte toate costurile dacă va fi cazul cu eventualele modernizări sau modificări necesitate de desfășurarea activității și nu să efectueze modificări ale clădirii fără respectarea reglementărilor legale sau să subînchirieze bunurile primite în folosință fără acordul prealabil al proprietarului. Aceasta permisiune este oferită explicit prin contractul de comodat (pct. 6 OBLIGATIILE PARTILOR), intervenit între proprietar și SC XX SRL .

Conform aceluiași contract, nu este prevăzut faptul că locatarul are dreptul de a efectua investiții în scopul măririi tarifelor pentru serviciile oferite conform obiectului de activitate, așa cum își justifică petenta scopul efectuării acestor lucrări, care susține că "toate lucrările efectuate de către societate au avut scopul (..) încadrării pensiunii turistice în cadrul categoriei de unitate de primire turistică cu 3 stele(..)".

Totodată, potrivit pct.(14) și (15) ale art. 7 din același act normativ anterior menționat :

"14. Valabilitatea autorizației se menține în cazul schimbării investitorului, înaintea finalizării lucrărilor, cu condiția respectării prevederilor acesteia și a transcrierii actelor care conferă dreptul de construire.

15. În situația în care în timpul execuției lucrărilor, și numai în perioada de valabilitate a autorizației de construire, survin modificări de temă privind construcția autorizată, care conduc la necesitatea modificării acesteia, titularul are obligația de a solicita o nouă autorizație, potrivit legii. Pentru obținerea noii autorizații de construire solicitantul va depune o documentație, elaborată cu condiția încadrării noilor propuneri în prevederile documentațiilor de urbanism aprobate și numai în limitele avizelor și

acordurilor obtinute pentru autorizatia initiala. Nu este necesara emiterea unui nou certificat de urbanism.”

ASTFEL, din coroborarea prevederilor legale anterior mentionate se retine ca o autorizatie de constructie se emite titularului cererii de eliberare a acesteia .

O autorizatie de constructie isi mentine valabilitatea in cazul schimbarii investitorului cu conditia sa fie respectate prevederile ce le contine precum si a transcrierii actelor care confera dreptul de construire, adica transcrierea titlului asupra imobilului pe numele noului investitor. Celelalte acte - autorizatia de construire, avizele, acordurile, precum si documentatiile care au stat la baza eliberarii autorizatiei apartin de drept noului investitor prin efectul transcrierii titlului asupra imobilului.

Astfel că susținerea petentei și anume aceea că, potrivit prevederilor Legii nr. 50/1991, pentru lucrările de amenajare efectuate nu era necesară obținerea unei autorizații de construcții (in situația in care investitiile au fost efectuate de alt investitor) apare ca neîntemeiată.

In conditiile aratate, față de acest aspect, organele de solutionare a contestatiei retin ca nejustificata solicitarea SC XX SRL de deducere a TVA inscrisa in facturile prin care a achizitionat materiale de constructii, în condițiile in care autorizatia de construire a imobilului la care s-au folosit acestea apartine unei persoane fizice si nu persoanei juridice care a efectuat investitia.

Referitor la cel de al doilea aspect supus dezbaterii, analizând contractul de comodat in baza căruia societatea a efectuat investițiile respective, se observă că modalitatea de recuperare a acestora nu este luată in calcul de către părțile contractante la stabilirea conditiilor de dare in folosintă gratuită a clădirii.

Astfel, reținând că acest contract a fost incheiat pe o perioadă determinată, aceasta fiind delimitata la 10 ani, firesc, se poate pune intrebarea ce se întâmplă la expirarea duratei contractului sau, mai mult, in cazul denunțării acestuia (având in vedere ca în cazul acestui tip de contract, atât înregistrarea, cât și denunțarea nu implică alte formalități).

În situația în care acest aspect nu este clarificat de părți, se poate spune că persoana fizică V.S. proprietar al clădirii din sat XX, comuna M...., care este și asociat majoritar al societății comerciale XX SRL (90% din acțiuni) a beneficiat în mod gratuit din partea societății pe care o controlează, de lucrări de investiții, care au schimbat valoarea acesteia, fără a se prevedea in contractul de comodat modalitatea prin care societatea să își recupereze cheltuielile efectuate la expirarea duratei contractului.

Referitor la cel de al treilea aspect, și anume acela că, întrucât clădirea din satul XX, comuna M....., județul Vâlcea face obiectul contractului de comodat și nu este deținută de SC XX SRL, nefiind proprietatea acesteia, rezultă că imobilul in cauză nu poate fi recunoscut ca și **activ corporal deținut de SC XX SRL**.

Astfel, potrivit prevederilor pct. 87 din OMFP 1752/ 2005, citate anterior, valabile pentru perioada verificată, imobilizările corporale reprezintă active care **sunt deținute de o entitate** pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii.

Prin contractul de comodat nr. .. din 02.02.2009 Dna V.S. în calitate de comodant nu transferă asupra SC XX SRL, in calitate de comodatar, dreptul de proprietate al imobilului și/sau toate riscurile și beneficiile ce rezultă din folosința clădirii, astfel ca aceasta nu poate fi recunoscută ca și activ corporal deținut de SC XX SRL.

Întrucât nici terenul și nici imobilul la care s-au efectuat investițiile nu aparțin societății, eronat prestările de servicii efectuate de petenta și materialele de construcții utilizate au fost inregistrate în contul 231 "imobilizări in curs" având in vedere prevederile

pct. 95 alin. 1 și 2 din OMFP 1752/ 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, citate anterior, care precizează că : "*Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă **investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză**. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz*".

Totodată, potrivit "Memoriului tehnic general" al imobilului în care își desfășoară activitatea SC XX SRL, întocmit de către arhitect Pantelimon XX, finisajele, instalațiile, amenajările interioare și exterioare, **cad în sarcina beneficiarului V.S. până la finalizarea obiectivului.**

Mai mult decât atât, se reține că persoana fizică V.S. deținătoarea titlului de proprietate și a autorizației de construire are obligația (conform pct. 12 din autorizație) să declare toate construcțiile proprietate particulară in vederea impunerii ca persoană fizică la organele financiare, după terminarea lor completă .

În situația dată și având în vedere Procesul verbal de recepție încheiat la data 29.01.2009, înregistrat de Primăria M....., județul Vâlcea sub nr. .. din aceeași dată, la punctul 3, apar înscrise următoarele : "3. Comisia de recepție, în urma examinării lucrării și a documentelor, a constatat următoarele : Din documentația scrisă și desenată nu au lipsit piese, cantitățile de lucrări au fost executate, lucrările respectă prevederile proiectului conform documentației vizată spre neschimbare."

De asemenea, la punctul 5 este consemnat : "În baza constatărilor făcute, comisia de recepție propune : declarare impozit locuință."

Motivația petentei potrivit căreia investițiile au fost efectuate pentru ca pensiunea să beneficieze de o clasificare cât mai favorabilă apare astfel nesuținută cu documente întrucât prin memoriul tehnic care a stat la baza obținerii autorizării lucrărilor de construcție a imobilului se prevăd toate aceste investiții în sarcina proprietarul clădirii (având destinația de locuință) și nu a societății.

În consecință, conform prevederilor OMFP 1752/ 2005, investițiile efectuate de SC XX SRL la clădirea care nu este deținută de aceasta nu pot fi recunoscute ca și cheltuieli curente și/sau ulterioare ale societății, fiind atribuite clădirii care este proprietatea persoanei fizice V.S..

În concluzie, întrucât taxa pe valoarea adăugată se regăsește în facturile de achiziție a bunurilor și serviciilor folosite la realizarea amenajărilor interioare și exterioare a imobilului care este proprietatea unei persoane fizice, petenta nu avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă acestor investiții.

Asadar, organele de soluționare a contestației rețin că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei, cu consecința stabilirii diferenței suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în același quantum, contestația formulată apare ca neîntemeiată.

Drept urmare în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat diminuând TVA în suma de ... lei solicitată spre a fi restituită operatorului economic potrivit decontului de TVA înregistrat la AFP Brezoi sub nr. ../...01.2010, cu debitul suplimentar în suma de .. lei, aprobând la rambursare numai taxa pe valoarea adăugată în suma de .. lei (.. - ..).

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), art.211 și art.216 alin. (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat se :

DECIDE :

Respingerea in totalitate a contestației formulate de **S.C. XX S.R.L** cu sediul in sat XX nr. .., com. M..., jud. Vâlcea ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,