

DECIZIA NR. 225

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Brasov, privind solutionarea contestatiei formulata de catre petenta.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov, in Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, privind virarea la bugetul statului a sumelor reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata nedeductibila.
- dobinzi de intarziere
- penalitati de intarziere

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.176 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003-republicata privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Petenta, contesta sumele stabilite prin Raportul de inspectie fiscala, motivand urmatoarele:

Petenta sustine ca din suma totala a taxei pe valoarea adaugata deductibila stabilita de societate, organele fiscale au respins o parte din aceasta suma, compusa din:

a)- taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing financiar conform Contractului de leasing incheiat .

In baza Contractului de leasing financiar intern incheiat intre finantator si utilizator s-a incheiat un act aditional prin care utilizatorul poate sa inchirieze autoturismul catre societatea contestatoare.

Petenta considera ca in mod nejustificat organele de control au respins taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturilor emise de utilizator intrucat acesta a fost numai un intermediar in achizitionarea autoturismului prin leasing financiar, facturile pe care le-a primit de la societatea de leasing au fost refacturate la societatea contestatoare la aceeasi valoare, respectiv aceeasi taxa pe valoarea adaugata.

Contractul de leasing financiar, nu priveste pe societatea contestatoare, aceasta avand in chirie , inchiriere reglementata de art.1410 din Codul civil si nu de OG 51/1997 republicata privind operatiunile de leasing si societatile de leasing.

Pentru folosinta bunului primit societatea contestatoare, datoreaza, o chirie, iar taxa pe valoarea adaugata este deductibila la beneficiarul prestatiei, conform art.14, alin.3, lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

b)- taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe bonurile de casa neinsotite de facturi fiscale.

Referitor la aceasta suma contestatoarea nu prezinta nici un argument in sustinere.

c)- taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale de constructii, mobilier, instalatii sanitare, televizoare, frigidere, utilitati si servicii prestate de terti pentru un Hotel.

Petenta sustine ca in baza Contractului de comodat imobiliar, incheiat intre persoana fizica in calitate de comodant si societatea contestatoare, in calitate de comodatara a fost pusa la dispozitia societatii contestatoare cu titlu gratuit o cladire cu mai multe camere si restaurant, construit in regie proprie, aflat la aceeasi adresa cu sediul societatii contestatoare.

Petenta sustine ca, cheltuielile efectuate au fost pentru amenajarea Hotelului in scopul desfasurarii activitatii de turism, respectiv activitate hoteliera pentru obtinerea de venituri .

Petenta sustine ca in mod eronat organele de control au sanctionat societatea care a primit Hotelul spre exploatare gratuit, respingand deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pentru simplul fapt ca persoana fizica care a dat Hotelul in comodat l-a construit fara autorizatie de constructie.

Fata de cele prezentate, petenta sustine ca actul de control a omis aspectele esentiale pentru stabilirea legala a drepturilor si obligatiilor societatii contestatoare, si solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala incheiat, ca fiind nefondate si nelegale.

II. In Raportul de inspectie fiscala, organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal Brasov, au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala a fost efectuata la cererea societatii, urmare solicitarii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, rezultata din decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii Martie 2005, decontul fiind si cerere de rambursare.

Urmare verificarii efectuate, organele fiscale au constatat ca din suma totala, reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila stabilita de societate, s-a dedus in mod eronat o parte din aceasta compusa din:

a)- taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing financiar, conform Contractului de leasing si a Actului aditional la Contractul de leasing.

Urmare verificarii efectuate organele fiscale au constatat ca, societatea contestatoare, a dedus taxa pe valoarea adaugata in baza Contractului de leasing financiar , contract in care societatea contestatoare nu are calitatea de “ utilizator ”.

Organele fiscale precizeaza ca in baza contractului de leasing financiar mentionat, s-a incheiat un act aditional prin care finantatorul, ii permite “ utilizatorului

“, sa inchirieze bunul ce face obiectul contractului, catre societatea contestatoare pe toata durata derularii contractului de leasing mentionat.

Intrucat petenta nu are calitatea de utilizator in cadrul contractului de leasing financiar, organele fiscale au considerat ca societatea a inregistrat in mod eronat in contabilitate operatiunea de leasing, astfel ca suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta ratei de leasing inregistrata a fost considerata ca fiind nedeductibila, aceasta obligatie revenindu-i “ utilizatorului” respectiv proprietarului prevazut in contractul de leasing.

In conformitate cu prevederile legale in speta, respectiv cap.1, art.1 din OG 51/1997 republicata privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, precum si cap.6, art.20 si art.25 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

b)- taxa pe valoarea adaugata aferenta cumpararilor pe baza de bonuri fiscale, neinsotite de facturi fiscale.

Organele fiscale au constatat ca nu au fost respectate prevederile Cap.X-Regimul deducerilor, art.145, alin.8, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, petenta a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta cumpararilor pe baza de bonuri fiscale , neinsotite de facturi fiscale, acestea neavand calitatea de documente justificative si ca urmare taxa pe valoarea adaugata inregistrata in aceste bonuri nu poate fi dedusa.

c)- taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale de constructii, mobilier, instalatii sanitare, televizoare, frigidere, utilitati si servicii prestate de terti pentru un hotel.

Urmare verificarii efectuate, organele fiscale au constatat ca taxa pe valoarea adaugata evidentiata ca deductibila si inregistrata in declaratiile aferente perioadei verificate provine in principal din achizitii de materiale de constructii, mobilier, instalatii sanitare, televizoare, frigidere, precum si utilitati, servicii prestate de terti cu care a fost dotat imobilul respectiv.

Pentru justificarea cheltuielilor efectuate, petenta a prezentat organelor de control Contractul de comodat imobiliar, incheiat intre persoana proprietara imobilului in calitate de comodant si societatea contestatoare, in calitate de comodatar, prin care se transmite comodatarului cu titlu gratuit folosinta imobilului respectiv, constructie neinscrisa in Cartea funciara si pentru care contestatoarea nu a prezentat autorizatie de constructie.

Prin contractul mentionat, proprietarul imobilului se angajeaza sa puna la dispozitia societatii contestatoare cu titlu gratuit, imobilul mentionat, iar societatea, sa efectueze lucrari de modernizare si de investitii in acel spatiu pe propria cheltuiala sub conditia ca aceste modernizari si investitii sa treaca in proprietatea administratorului societatii la data incetarii relatiilor contractuale.

Intrucat contestatoarea nu a dispus de autorizatie de constructie, organele fiscale au constatat ca nu este reglementata situatia juridica a imobilului mentionat, fapt pentru care au considerat ca nu sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate, nefiind respectate prevederile Cap.VI- Operatiuni impozabile, art.128, alin.1 si 2, precum si ale Cap.X-Regimul deducerilor, art.145, alin.1, alin.2, lit.a), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta investitiilor efectuate, a cheltuielilor de functionare si a dotarilor efectuate la imobilul mentionat.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata : 01.10.2004- 31.03.2005.

Obiectul de activitate al societatii il reprezinta “ Hoteluri si moteluri cu restaurant” - cod CAEN 5511.

Verificarea a fost efectuata in vederea solutionarii cererii de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de TVA aferent lunii Martie 2005, decontul fiind si cerere de rambursare.

Prin urmare, Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, urmeaza a se pronunta daca contestatoarea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata , pentru operatiunile efectuate in perioada supusa verificarii si pe cale de consecinta daca masurile dispuse de organele de control de respingere a acestei sume, sunt in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta.

a)-In ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se constata ca, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing.

Pe facturile intocmite, este inscrisa mentiunea ca acestea sunt emise in baza Contractului de leasing financiar , contract in care societatea contestatoare nu are calitatea de “ utilizator ”.

Contractul de leasing financiar, incheiat intre finantator si utilizator, prevede un act aditional prin care finantatorul ii permite “ utilizatorului “, sa inchirieze bunul ce face obiectul contractului, catre societatea contestatoare pe toata durata derularii contractului de leasing mentionat.

Ca urmare cauza isi gaseste solutionarea in prevederile Cap.1, art.1, alin.1 din OG 51/1997 republicata privind operatiunile de leasing si societatile de leasing care precizeaza urmatoarele:

“ Prezenta ordonanta se aplica operatiunilor de leasing prin care o parte, denumita locator/finantator, transmite pentru o perioada determinata dreptul de folosinta asupra unui bun al carui proprietar este celeilalte parti, denumita utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plati periodice, denumita rata de leasing, iar la sfarsitul perioadei de leasing, locatorul/finantatorul se obliga sa respecte dreptul de optiune al utilizatorului de a cumpara bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a inceta raporturile contractuale.”

De asemenea potrivit dispozitiilor Cap.2 art.6 alin.2 din OG 51/1997 republicata privind operatiunile de leasing si societatile de leasing , se stipuleaza:

“ Contractul de leasing financiar trebuie sa cuprinda, pe langa elementele prevazute la alin.1, urmatoarele”

a)-valoarea initiala a bunului

b)-clauza privind dreptul de optiune al utilizatorului cu privire la cumpararea bunului si la conditiile in care acesta poate fi exercitat.”

Totodata prin Cap.6, art.20 din acelasi act normativ se precizeaza:

“ Societatile comerciale care efectueaza operatiuni de leasing, precum si societatile comerciale care utilizeaza bunuri mobile sau imobile in sistem de leasing sunt obligate sa inscrie in evidentele lor contabile urmatoarele date.

a)-valoarea de intrare a bunurilor la momentul inceierii contractului de leasing;

b)-suma totala a ratelor de leasing aferente contractului intr-un exercitiu financiar, inclusiv cuantumul lor indexat, daca partile au prevazut in contract actualizarea periodica a ratelor.”

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se constata ca societatea contestatoare, nu are calitatea de utilizator in cadrul contractului de leasing si ca urmare societatea a inregistrat in mod eronat in contabilitate operatiunea de leasing, aceasta obligatie revenindu-i “ utilizatorului” respectiv proprietarului prevazut in contractul de leasing .

In conformitate cu prevederile art.25 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la “ Contracte de leasing “, se prevede:

“ 1)-In cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar..Amortizarea bunului ce face obiectul unui contract de leasing se face de utilizator, in cazul leasingului financiar, si de catre locator in cazul leasingului operational..”

Prin urmare, se constata ca operatiunile inscrise in facturile emise de utilizator, respectiv refacturare avans si rate leasing nu se incadreaza in prevederile legale enuntate si in consecinta societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata .

Avand in vedere aspectele prezentate, si intrucat sustinerile contestatoarei sunt neintemeiate, urmeaza a se respinge contestatia pentru suma, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing dedusa din facturile emise de utilizator.

b)-In ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta cumpararilor pe baza de bonuri fiscale, neinsotite de facuri fiscale,

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se constata ca in perioada verificata petenta a achizitionat diverse produse, pe baza de bonuri fiscale pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Cauza isi gaseste solutionarea in prevederile Cap.X-Regimul deducerilor, art.145 alin.8, lit.a, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

“ 8)-Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a)-pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala care cuprinde informatiile prevazute la art.155 alin.8 si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.”

Se constata ca organele de control au procedat in mod legal neacordand dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inregistrata in bonurile fiscale mentionate, intrucat acestea nu indeplinesc calitatea de documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel cum prevede Cap.X, art.145, alin.8, lit.a, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale enuntate si faptul ca in sustinere contestatoarea nu prezinta nici un argument, urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

c)-In ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale de constructii, dotari si a cheltuielilor de functionare pentru Hotel.

In fapt in perioada verificata societatea a achizitionat diverse materiale de constructii, mobilier, instalatii sanitare, televizoare, frigidere, utilitati si servicii prestate de terti, pentru amenajarea unui imobil.

Pentru justificarea cheltuielilor efectuate, contestatoarea prezinta Contractul de comodat imobiliar, incheiat intre persoana fizica in calitate de comodant si societatea contestatoare, in calitate de comodatara, prin care se transmite comodatarii cu titlu gratuit folosinta imobilului respectiv, constructie neinscrisa in Cartea funciara si pentru care contestatoarea nu a prezentat autorizatie de constructie.

Prin contractul mentionat, proprietarul imobilului se angajeaza sa puna la dispozitia societatii contestatoare cu titlu gratuit, imobilul mentionat, construit in regie proprie, aflat la aceasi adresa cu sediul societatii, comodatara avand obligatia de a se ingriji de conservarea imobilului si de a achita toate cheltuielile aferente folosintei spatiului

De asemenea proprietarul imobilului este de acord ca societatea, sa efectueze lucrari de modernizare si de investitii in acel spatiu pe propria sa cheltuiala sub conditia ca aceste modernizari si investitii sa treaca in proprietatea sa la data incetarii relatiilor contractuale.

Intrucat in timpul verificarii contestatoarea nu a prezentat Autorizatia de constructie pentru imobilul mentionat, Directia controlului fiscal Brasov, a solicitat Primariei Brasov, date referitoare la existenta autorizatiei de constructie pentru imobilul mentionat.

Ca raspuns la adresa mentionata, Primaria Municipiului Brasov-Serviciul Autorizari si Disciplina in Constructii, comunica faptul ca *“ pentru constructia hotelului respectiv nu exista autorizatie de constructie.”*

In drept in conformitate cu prevederile art.1 alin.1 si 2 din Legea 50/1991 republicata in data de 13.10.2004, privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii se precizeaza:

“ 1)-Executarea lucrarilor de constructii este permisa numai pe baza unei autorizatii de construire sau de desfiintare. Autorizatia de construire sau de desfiintare se emite la solicitarea detinatorului titlului de proprietate asupra unui imobil-teren si/sau constructie ori a altui act care confera dreptul de construire sau de desfiintare, in conditiile prezentei legi.

2)-Constructiile civile, industriale, inclusiv cele pentru sustinerea instalatiilor si utilajelor tehnologice, agricole sau de orice alta natura se pot realiza numai cu respectarea autorizatiei de constructie, emisa in conditiile prezentei legi si a reglementarilor privind proiectarea si executarea constructiilor.”

Totodata prin art.2, lit.a, c, si d, precum si art.10 alin.3 din Legea 7/1996 Legea cadastrului si a publicitatii imobilelor se precizeaza:

“ Art.2-

lit.a)-Cadastrul general se organizeaza la nivelul fiecarei unitati administrativ-teritoriale: comuna, oras, municipiu, judet si la nivelul intregii tari.

Prin sistemul de cadastru general se realizeaza:

lit.c)- identificarea si inregistrarea tuturor proprietatilor si a lator detinatori legali de terenuri si de alte bunuri imobile, in vederea asigurarii publicitatii si opozabilitatii drepturilor acestora fata de terti.

lit.d)- furnizarea datelor necesare sistemului de impozite si taxe pentru stabilirea corecta a obligatiilor fiscale ale contribuabililor.”

“ Art.10-

alin.3)-Functia juridica a cadastrului general se realizeaza prin identificarea proprietarului pe baza actului de proprietate si prin publicitatea imobiliara.”

Avand in vedere prevederile legale citate si intrucat petenta nu detine autorizatie de constructie pentru imobilul respectiv, se constata ca nu este reglementata situatia juridica a imobilului mentionat, fapt pentru care contestatoarea nu indeplineste conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate, nefiind respectate prevederile Cap.IV-“ Operatiuni impozabile “, art.128, alin.1, si alin.3 lit.a), precum si Cap.X-” Regimul deducerilor ”, art.145, alin.1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora se precizeaza urmatoarele:

“ Art.128-

alin.1)-Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

alin.3)-Sunt, de asemenea, considerate livrari de bunuri efectuate cu plata, in sensul alin.1:

a)- predarea efectiva a bunurilor catre o alta persoana, in cadrul unui contract care prevede ca plata se efectueaza in rate sau orice alt tip de contract ce prevede ca proprietatea este atribuita cel mai tarziu in momentul platii ultimei scadentei, cu exceptia contractelor de leasing.”

“ Art.145-

alin.1)-Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate, se constata ca organele fiscale au procedat in mod legal neacordand dreptul de deducere pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta investitiilor efectuate, a cheltuielilor de functionare si a dotarilor efectuate la imobilul mentionat.

Prin urmare avand in vedere aspectele prezentate, si intrucat sustinerile contestatoarei sunt neintemeiate, urmeaza a se respinge contestatia pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate, a dotarilor si serviciilor prestate de terti, pentru imobilul mentionat.

d)-In ce priveste dobinzile si penalitatile de intarziere, se retin urmatoarele:

Urmare diferentelor cu care a fost diminuata taxa pe valoarea adaugata deductibila evidentiata de petenta, organele de control au stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata de plata , ca diferenta intre taxa pe valoarea adaugata colectata de petenta si taxa pe valoarea adaugata deductibila stabilita de organele fiscale , conform situatiilor anexa la Raportul de inspectie fiscala.

Asupra acestei sume au fost calculate dobinzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.114 si 115 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala care prevede:

“ Art.114

1)-Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobinzi si penalitati de intarziere.”

“ Art.115

1)-Dobinzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

2)-Prin exceptie de la prevederile alin.1 se datoreaza dobinzi dupa cum urmeaza:

a)-pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobinzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contriburiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv.”

Avand in vedere aspectele prezentate, urmeaza a se respinge contestatia petentei si pentru acest capat de cerere, respectiv pentru dobinzile si penalitatile de intarziere calculate.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.185, alin.1, din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala se:

DECIDE :

Respingerea contestatiei formulata de petenta, pentru sumele reprezentand :
taxa pe valoarea adaugata nedeductibila, dobinzi de intarziere, penalitati de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de
Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ.

January 30, 2006