



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIA nr. 2854/65/13.09.2013

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr. X/01.09.2011 și reînregistrată sub nr. X/24.07.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, a fost sesizat de Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin, prin adresa nr. X/24.07.2013, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. X/24.07.2013, cu privire la Sentința civilă nr. X/19.09.2012 pronunțată de Tribunalul Caraș-Severin în dosarul nr. X/X/2011, rămasă definitivă și irevocabilă la data de 04.06.2013 prin Hotărârea nr. X/04.06.2013 a Curții de Apel Timișoara, referitoare la contestația formulată de SC X SRL.

Prin Sentința civilă nr. X/19.09.2012 Tribunalul Caraș-Severin admite contestația formulată de reclamanta SC X SRL, anulează Decizia nr. X/19.10.2011 și pe cale de consecință dispune obligarea pârâtei DGFP Caraș-Severin – Serviciul Soluționare Contestații să procedeze la soluționarea pe fond a contestației împotriva Deciziei de impunere X/12.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare.

Prin Hotărârea Civilă nr. X/04.06.2013, irevocabilă, Curtea de Apel Timișoara, respinge recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin împotriva Sentinței civile nr. X/19.09.2012 pronunțată de Tribunalul Caraș -Severin în dosarul nr. X/115/2011.

De menționat este faptul că, prin Decizia nr. X/08.02.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Soluționare Contestații s-a respins contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 – D.G.F.P. Caraș-Severin, ca fiind introdusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta.

Astfel, având în vedere Sentința civilă nr. X/19.09.2012 pronunțată de Tribunalul Caraș - Severin în dosarul nr. X/X/2011, rămasă definitivă și irevocabilă la data de 04.06.2013 prin Hotărârea nr. X/04.06.2013 a Curții de Apel Timișoara, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, de către organele de inspecție fiscală.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/12.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2011, pentru suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, din care:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată.

I. Prin contestația formulată **SC X SRL** solicită anularea Deciziei de impunere nr. X/12.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2011, emise de către D.G.F.P Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1.

În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea consideră că obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.X/12.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare sunt nelegale din următoarele considerente:

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că Pensiune X, Pensiunea X, plus Pensiunea X sunt în fapt o singură investiție și sediul acesteia împreună cu hala de panificație au fost înregistrate în patrimoniul societății, în baza facturilor de achiziții de materiale de construcții, de materiale electrice și sanitare, precum și a facturilor de prestări servicii și a devizelor de lucrări existente.

Contestatoarea precizează că Pensiunea X s-a realizat în trei etape, într-o perioadă de aproximativ un an așa cum rezultă din situațiile de lucrări existente în contabilitatea firmei, iar investițiile s-au realizat nu în folosul proprietarilor cum afirmă organele de inspecție fiscală, ci pentru a se putea derula activitatea SC X SRL.

De asemenea, contestatoarea susține că deși societatea deține contractul de comodat pe o perioadă nedeterminată, proprietara investiției "Pensiunea X" este SC X SRL și nu persoanele fizice X și X, astfel că societatea avea dreptul la "TVA respinsă la rambursare".

Totodată, contestatoarea consideră că baza de calcul la stabilirea obligației fiscale suplimentare este stabilită eronat, nefiind luate în considerare toate cheltuielile deductibile ale societății și nici dreptul de a deduce TVA.

În susținerea cauzei, contestatoarea consemnează că își întemeiază argumentele "și" pe documentele ce au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/12.08.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciul de Inspecție Fiscală 1 - Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele :

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat ca urmare a depunerii decontului de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.X/20.04.2011 pentru rambursarea soldului sumei negative de taxă pe valoarea adăugată, la data de 31.03.2011, în sumă de X lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.10.2007-31.03.2011.

În vederea stabilirii realității și legalității taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare s-au verificat următoarele aspecte:

- modul în care societatea își exercită dreptul de deducere pentru operațiunile aflate în sfera de aplicare a dreptului de deducere și care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- modul de respectare a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise în documentele fiscale înregistrate de societate;
- modul de întocmire a jurnalelor de cumpărări și vânzări;
- modalitatea de întocmire a jurnalelor de vânzări și cumpărări;
- modalitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată;
- corelația dintre sumele înscrise în jurnale pe baza documentelor primare, balanțele de verificare și deconturile de TVA;
- documentele fiscale înregistrate în evidența contabilă în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată;
- modul de întocmire și de punere a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată;

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale privind achiziționarea de materiale de construcții și bunuri pentru dotarea pensiunii turistice pe care a construit-o, a modernizat-o și a înregistrat-o în patrimoniul societății, destinația fiind aceea de casă de locuit așa cum rezultă din extras CF nr.X.

Organele de inspecție fiscală consemnează că în urma Dispoziției de măsuri lăsată societății aceasta a prezentat următoarele documente:

- situații de lucrări – deviz X lucrări construcții pentru Obiectivul Pensiune X. Devizele de lucrări menționate sunt anexele unui proiect, antetul fiecărui deviz conține categoria de lucrări, manopera, cantitatea, utilajul, transportul, acestea nefiind semnate decât de “contractant” adică SC X SRL prin X, fără să poarte și semnătura proiectantului, a dirigintelui de șantier sau a altor persoane autorizate.
- procese verbale de recepție parțială a lucrărilor înregistrate sub nr.X/26.12.2009, nr.X/20.12.2010 și un proces verbal de recepție finală nr.X, fără dată care conțin următoarele elemente:
 - furnizor : regie proprie – SC X SRL;
 - denumire: Pensiune – intermediar;
 - felul recepției – cantitativ și calitativ;
 - condiții tehnice: conform deviz de lucrări;
 - concluziile comisiei : corespunde scopului pentru care a fost construită;
 - termen de garanție : 12 luni;
 - date cu privire la finanțare: credit, fond investiții, fonduri proprii;
 - semnătura de înregistrare în contabilitate;
 - semnătura celor două persoane fizice X și X și ștampila societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că, în timpul inspecției fiscale s-a solicitat societății prezentarea documentelor justificative aferente lucrărilor efectuate, respectiv devize de lucrări, rapoarte de lucru din care să rezulte cantitatea materialelor consumate pe categorii de lucrări, utilajele și forța de muncă utilizată, timpul efectiv prestat de persoanele care au efectuat lucrările, stadiul acestor lucrări, însă aceasta nu a dat curs acestei solicitări. De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că din verificarea actele de recepție nu rezultă verificarea execuției corecte a lucrărilor de construcții pe tot parcursul lor, de către dirigințele de șantier sau altă persoană autorizată, așa cum este prevăzut prin adresa nr.X/10.04.2007 a Inspectoratului de Stat în Construcții.

Organele de inspecție fiscală menționează că în contabilitatea societății nu sunt evidențiate lucrările efectuate ca și când au fost efectuate în regie proprie, fapt care ridică suspiciuni cu privire la realitatea efectuării lucrărilor.

Organele de inspecție fiscală arată că pentru toate aceste achiziții de materiale și bunuri societatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei așa cum rezultă din anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat bunuri și servicii destinate construirii pensiunii pe terenul și construcția aflată în proprietatea persoanelor fizice X și soția X conform extrasului de carte funciară nr.X/25.05.2006 emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, extras în care la punctul C partea III nu sunt "înscriseri privitoare la sarcini"

Organele de inspecție fiscală consemnează că așa cum rezultă din extrasul de carte funciară nr.X/25.05.2006 cele două persoane fizice mai sus menționate dețin titlu de proprietate asupra casei cu nr.X înscrisă cu nr.top X, în suprafață de X mp și asupra terenului intravilan grădină în suprafață de X mp cu nr.Top X, situate în X. Totodată, arată că în data de 26.04.2006 persoanele fizice X și X încheie cu SC X SRL contractul de comodat prin care acordă sub formă de împrumut, cu titlu gratuit și pe o perioadă nelimitată, imobilul cu nr.Top X intravilan cu casă nr.X, curte de X mp și nr.top X, intravilan grădină de X mp din C.F. nr. X "autorizând-o pe aceasta să amenajeze construcția, sau chiar să mai construiască în plus, așa cum va crede de cuviință pe cheltuiala sa a comodatului."

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că, pentru realizarea obiectivului pensiune proprietatea persoanelor fizice X și soția X, aceștia au solicitat organelor abilitate următoarele documente:

- proiectul nr.X/2006 pentru "Mansardare casă existentă și extindere hală panificație" faza PAC;

- certificatul de urbanism nr.X/28.07.2006 care s-a emis pe numele persoanelor fizice X și X "comodanți ai SC X SRL" în care se arată că regimul juridic al construcției este acela de "teren proprietate particulară cu casă familială și hală producție cu destinație panificație";

- autorizația de construire nr.X/17.04.2007 emisă pe numele "X și soția X comodanți ai SC X SRL" prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru "mansardare casă existentă și extindere hală panificație". La baza emiterii autorizației stă CF X, nr.top X, X; contract de comodat autentificat la notar cu nr. X/26.04.2006;

- autorizația de funcționare de la Primăria Municipiului X nr.X/24.06.2010 la baza emiterii acesteia stau mai multe documente specifice printre care și extrasul CF nr.X și contractul de comodat ca dovezi ale proprietății.

Din toate aceste documente mai sus prezentate în anexa nr.3, organele de inspecție fiscală au constatat că atât certificatul de urbanism cât și autorizația de construcție sunt emise pe numele unor persoane fizice, societatea nefiind proprietara de drept a terenului și implicit a imobilului existent sau care urmează să fie construit (mansardare casă existentă), astfel că, SC X SRL nu deține cu titlu valabil construcția pentru care a efectuat investițiile, aceasta fiind deținută cu titlu de proprietate de către persoanele fizice X și X proprietari de drept a terenului și a casei familiale, cheltuielile cu investițiile efectuate fiind realizate în interesul persoanelor fizice, respectiv asociatul unic al societății X.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile prestate pentru construcția pensiunii nu pot fi reflectate în cheltuielile de investiții ale societății ca fiind deductibile, așa cum greșit societatea le-a înregistrat în evidența contabilă, evidențiind în patrimoniul societății în contul 212 - investiția sub denumirea de "Pensiunea X, Pensiunea X".

În ceea ce privește argumentul societății rezultat din “nota explicativă” dată de administratorul societății X, potrivit căruia pensiunea este proprietatea SC X SRL, organele de inspecție fiscală consideră că acesta nu este relevant atâta timp cât prin contractul de comodat s-a prevăzut dreptul societății de a construi, nu și transferul dreptului de proprietate asupra terenului sau a imobilului construit sau ce urmează a se construi.

Având în vedere prevederile art.7 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea construcțiilor și art.22 din Legea nr.7/1996 a cadastrului, organele de inspecție fiscală precizează că din documentele prezentate nu se face dovada transcrierii titlului de proprietate privind imobilul pensiunea “ X”, iar în extrasul de carte funciară nr. X la punctul B “înscrisuri privitoare la proprietate” figurează persoanele fizice X și X, iar la punctul C nu sunt “înscrisuri privitoare de sarcini”.

Prin urmare, susținerea că SC X SRL este proprietara construcției “pensiune” nu este probată cu documente, în acest sens contractul de comodat nefiind un act juridic supus transcrierii în cartea funciară, în acest registru se transcriu doar acte juridice prin care se “strămută proprietatea unui imobil”.

Astfel, întrucât societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar aceste bunuri au fost puse gratuit la dispoziția persoanei fizice X – asociat unic al societății – proprietara terenului și titulară a autorizației de construcție, prin încorporarea obiectivului de investiții în patrimoniul societății, operațiunea se constituie în livrare de bunuri efectuată cu plată, în sensul art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv în prestări de servicii cu plată, în sensul prevederilor art.129 alin.(4) lit.b) din același act normativ, prin urmare societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat și alte aspecte care au condus la modificarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată determinată și declarată de societate în perioada supusă verificării, și anume:

Referitor la facturile fiscale de natura obiectelor de inventar și alte materiale consumabile, servicii și bunuri ce nu sunt achiziționate în scopul obținerii de venituri reprezentând: detectoare radar, ficat de pui, aripioare, saltele dormeo, taxa de instructor auto, aragaz BEKO, mașină spălat vase, telefoane mobile, boxe auto, servicii masă, salatiere, platouri, utilități în sumă totală de X lei, cu taxa pe valoare adăugată aferentă în sumă de X lei.

Având în vedere faptul că, societatea nu poate justifica necesitatea achiziționării acestor bunuri și servicii în scopul desfășurării activității și obținerii de venituri impozabile încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală menționează că nu au fost calculate majorări de întârziere, întrucât în perioada stabilirii diferențelor de taxă pe valoarea adăugată societatea nu a declarat obligație de plată, ci a înregistrat taxa pe valoarea adăugată de rambursat.

Un alt aspect sesizat de către organele de inspecție fiscală se referă la faptul că persoanele fizice X și X în calitate de comandanți încheie la data de 27.09.2010 un contract de comodat, înregistrat la A.F.P. Caransebeș sub nr.X/29.09.2010 cu S.C. X S.R.L., prin care acordă “sub formă de împrumut societății respective următoarele bunuri: - spațiul comercial cu o suprafață de X mp compus din hală producție, vestiare, birou, două grupuri sanitare, depozit materiale (materii prime și produse finite) cu

alimentare gaz, apă, energie electrică și canalizare, în imobilul evidențiat în CF X, nr.Top X....bunurile se acordă în mod gratuit”

Totodată, echipa de inspecție fiscală constată că aceleași persoane fizice în baza contractului de comodat autentificat sub nr.X/26.04.2006 în calitate de proprietari ai imobilului cu nr.top X intravilan cu casă nr.X din Str. X cu curte de X mp, împrumută cu titlu gratuit la SC X SRL, același imobil cu nr.top X care mai târziu în anul 2010 îl împrumută cu titlu gratuit la S.C. X S.R.L. (27.09.2010). Din acest motiv, organele de inspecție fiscală consideră că toate cheltuielile cu utilitățile sau cele efectuate pentru renovarea spațiilor de producție sunt cheltuieli care nu pot fi înregistrate în evidența SC X SRL, prin urmare pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de X lei nu se poate acorda drept de deducere, suma fiind cuprinsă în totalul taxei pe valoarea adăugată prezentată în anexa nr.2.

Conform celor prezentate mai sus - la pct.2.2.1”Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare” din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.08.2011, situația se prezintă astfel:

| | |
|--|-------|
| - TVA solicitată la rambursare | X lei |
| - TVA stabilită suplimentar de plată | X lei |
| - TVA respinsă la rambursare | X lei |
| - TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată | X lei |

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/12.08.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de X lei și la stabilirea TVA rămasă de plată în sumă de X lei.

Din Raportul de inspectie fiscală nr.X/12.08.2011 rezultă ca diferența suplimentară în sumă de X lei provine din:

- X lei - TVA nedeductibilă din facturi de achiziții de bunuri și servicii destinate realizării unei investiții (pensiune);
- X lei TVA nedeductibilă din facturile de achiziție a unor bunuri și servicii ce nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri.

3.1 Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2011,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii destinate realizării unei investiții (pensiune), în condițiile în care aceasta nu este proprietara de drept a terenului și imobilului pe care s-a realizat investiția, precum și în condițiile în care nu face dovada că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC X SRL a solicitat prin decontul de taxă pe valoare adăugată înregistrat la A.F.P. Caransebeș sub nr.X/20.04.2011 rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată la data de 31.03.2011, în sumă de **X lei**.

În baza acestei solicitări organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, au efectuat inspecția fiscală parțială, întocmind Raportul de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/12.08.2011.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.10.2007-31.03.2011.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL în perioada verificată a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii utilizate la construirea unei "pensiuni" pe terenul și construcția aflată în proprietatea persoanelor fizice X și soția X, așa cum rezultă din Extrasul de carte funciară nr.X/25.05.2006 emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară (anexat în copie la dosarul cauzei) unde este consemnat faptul că cele două persoane fizice mai sus menționate dețin titlu de proprietate asupra casei cu nr.X înscrisă cu nr.top X, în suprafață de X mp și asupra terenului intravilan grădină în suprafață de X mp cu nr.Top X, situate în X.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 26.04.2006 persoanele fizice X și X în calitate de comandanți încheie cu SC X SRL contractul de comodat prin care acordă sub formă de împrumut, cu titlu gratuit și pe o perioadă nelimitată, imobilul cu nr.top X intravilan cu casă nr.X, curte de X mp și nr.top X intravilan grădină de X mp din C.F. nr. X "autorizând-o pe aceasta să amenajeze construcția, sau chiar să mai construiască în plus, așa cum va crede de cuviință pe cheltuielile sale a comodatului."

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că pentru realizarea obiectivului "pensiune" persoanele fizice X și X au solicitat organelor abilitate următoarele documente:

- proiectul nr.X/2006 pentru "Mansardare casă existentă și extindere hală panificație" faza PAC,

- certificatul de urbanism nr.X/28.07.2006 care s-a emis pe numele persoanelor fizice X și X "comandanți ai SC X SRL" în care se arată că regimul juridic al construcției este acela de "teren proprietate particulară cu casă familială și hală producție cu destinație panificație."

- autorizația de construire nr.X/17.04.2007 emisă pe numele "X și soția X comandanți ai SC X SRL" prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru "mansardare casă existentă și extindere hală panificație". La baza emiterii autorizației stă CF X, nr.top X, X; contract de comodat autentificat la notar cu nr.X/26.04.2006.

- autorizația de funcționare de la Primăria Municipiului X nr. X/24.06.2010 la baza emiterii acesteia stau mai multe documente specifice printre care și extrasul CF nr. X și contractul de comodat ca dovezi ale proprietății.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că atât certificatul de urbanism cât și autorizația de construcție sunt emise pe numele persoanelor fizice X și X, SC X SRL nefiind proprietara de drept a terenului și implicit a imobilului existent sau care urmează să fie construit (mansardare casă existentă), astfel că, societatea nu deține cu titlu valabil construcția pentru care a efectuat investițiile, aceasta fiind deținută cu titlu de proprietate de către cele două persoane fizice proprietari de drept a terenului și a casei familiale, cheltuielile cu investițiile efectuate fiind realizate în interesul persoanelor fizice, respectiv asociatul unic al societății X, iar serviciile prestate pentru construcția pensiunii nu pot fi reflectate în

cheltuielile de investiții ale societății ca fiind deductibile, așa cum eronat a procedat, evidențiind în patrimoniul său investiția sub denumirea de Pensiune X, Pensiune X.

În concluzie, întrucât societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar aceste bunuri au fost puse gratuit la dispoziția persoanei fizice X – asociat unic al societății – proprietara terenului și titulară a autorizației de construcție, prin încorporarea obiectivului de investiții în patrimoniul societății, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea se constituie în livrare de bunuri efectuată cu plată, în sensul art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv în prestări de servicii cu plată, în sensul prevederilor art.129 alin.(4) lit.b) din același act normativ, prin urmare societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală mai arată că persoanele fizice X și X în calitate de comandanți încheie la data de 27.09.2010 un contract de comodat, înregistrat la A.F.P. Caransebeș sub nr.X/29.09.2010 cu SC X SRL, prin care acordă “sub formă de împrumut societății respective următoarele bunuri: - spațiul comercial cu o suprafață de X mp compus din hală producție, vestiare, birou, două grupuri sanitare, depozit materiale (materii prime și produse finite) cu alimentare gaz, apă, energie electrică și canalizare, în imobilul evidențiat în CF X, nr.Top Xbunurile se acordă în mod gratuit”

În contextul de mai sus, organele de inspecție fiscală concluzionează că, aceleași persoane fizice în baza contractului de comodat autentificat sub nr.X/26.04.2006 în calitate de proprietari ai imobilului cu nr.top X intravilan cu casă nr.X din Str. X cu curte de X mp, împrumută cu titlu gratuit la data de 26.04.2006 la SC X SRL imobilul cu nr.top X, care mai târziu în data de 27.09.2010 îl împrumută cu titlu gratuit la SC X SRL . Din acest motiv, organele de inspecție fiscală consideră că toate cheltuielile cu utilitățile și cele efectuate pentru renovarea spațiilor de producție sunt cheltuieli care nu pot fi înregistrate în evidența SC X SRL, prin urmare pentru aceste cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se poate acorda drept de deducere, suma fiind cuprinsă în totalul taxei pe valoarea adăugată prezentată în anexa nr.2.

În susținerea cauzei, contestatoarea precizează că investițiile nu s-au realizat în folosul proprietarilor, ele efectuându-se pentru a se putea derula activitatea economică a societății, arătând totodată că, deși societatea deține contractul de comodat pe o perioadă nedeterminată, proprietara investiției “Pensiunea X” este SC X SRL și nu persoanele fizice X și X, astfel că avea dreptul la “TVA respinsă la rambursare”.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ **ART. 145**

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de

către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora “în folosul operațiunilor sale taxabile”, cu alte cuvinte dreptul de deducere se exercită numai în situația în care bunurile și serviciile sunt destinate utilizării pentru realizarea operațiunilor impozabile. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei este necesar ca suma datorată sau achitată să fie aferentă unor bunuri care i-au fost livrate în beneficiul direct al persoanei impozabile care solicită acest drept.

În ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate pentru care contestatoarea solicită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (cuprinse în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) se reține că acestea au fost achiziționate în scopul realizării unui obiectiv de investiții (pensiune) pe terenul și clădirea care nu aparține societății contestatoarei, ci se află în proprietatea persoanelor fizice X și soția X, așa cum rezultă din Extrasul de carte funciară nr.X/25.05.2006 emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară (anexat în copie la dosarul cauzei).

Totodată, din conținutul autorizației de construcție nr.X/17.04.2007 emisă de Primăria X (existentă în copie la dosarul cauzei) rezultă că a fost eliberată la solicitarea și pe numele persoanelor fizice X și soția X comandanți ai SC X SRL prin care se autorizează a se executa lucrări de construire pentru obiectivul mansardare casă existentă și extindere hală panificație”.

În ceea ce privește autorizația de construcție, la art.1 și art.7 alin.(1) lit.b) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării construcțiilor, republicată, se precizează:

“ART. 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. 7

(1) Autorizația de construire se emite în cel mult 30 de zile de la data înregistrării cererii, pe baza documentației depuse la autoritățile prevăzute la art. 4, care va cuprinde:

- a) certificatul de urbanism;*
- b) dovada titlului asupra terenului și/sau construcțiilor;***
- c) proiectul pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții;*
- d) avizele și acordurile legale necesare, stabilite prin certificatul de urbanism;*
- e) dovada privind achitarea taxelor legale”.*

Astfel, din coroborarea prevederilor legale de mai sus se reține că o autorizație de construcție se emite la solicitarea deținătorului titlului de proprietate asupra unui imobil - teren și/sau construcții.

În cauza în speță, autorizația de construcție a fost eliberată la solicitarea și pe numele persoanelor fizice X și soția X și nu pe numele societății contestatoare care a efectuat investiția.

În condițiile arătate, organele de soluționare a contestației rețin ca nejustificată solicitarea SC X SRL de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție a bunurilor și serviciilor destinate realizării investiției (pensiune), în condițiile în care autorizația de construire a imobilului la care s-au folosit acestea aparține unor persoane fizice și nu persoanei juridice care a efectuat investiția.

Referitor la contractul de comodat din data de 26.04.2006 în baza căruia contestatoarea a efectuat investițiile, în conformitate cu art.1560 din Codul Civil se reține că: *“Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia”.*

Totodată, la art.1562 și 1569 din Codul Civil se stipulează:

“ART. 1562

Împrumutătorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut.”

[...]

ART. 1569

Comodatarul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate sa le repete).* (Cod civil 1561, 1574).

**) Nu poate cere înapoierea lor”.*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că împrumutătorul rămâne proprietarul lucrului dat împrumut, iar comodatarul aducând modificări necesare spre folosința lucrului împrumutat, nu poate cere înapoierea lor.

Analizând contractul de comodat din data de 26.04.2006 (existent în copie la dosarul cauzei) se reține că, societatea contestatoare primește cu titlu de împrumut, spre folosință gratuită imobilele cu nr.top X intravilan cu casa nr.X din Str. X cu curte de X mp și nr.top. X intravilan grădină de X mp din CF nr.X, precum și dreptul de a amenaja construcția sau de a construi în plus pe cheltuia sa, nu și transferul dreptului de proprietate asupra terenului sau a imobilului construit sau ce urmează a fi construit.

Mai mult, din conținutul contractului de comodat nu rezultă modalitatea de recuperare a investiției, aceasta nefiind luată în calcul de către părțile contractante la stabilirea condițiilor de dare în folosință gratuită a clădirii, astfel că, în situația în care acest aspect nu este clarificat de părți, se poate spune că persoanele fizice X și X deținătoru de drept a terenului și a clădirii, au beneficiat în mod gratuit din partea SC X SRL administrată de d-na X de lucrări de investiții care au schimbat valoarea acesteia, fără a se prevedea în contract modalitatea prin care societatea să își recupereze cheltuielile efectuate.

În aceste condiții, se reține că toate cheltuielile efectuate pentru realizarea investiției “Pensiune X” pe terenul și clădirea a căror proprietari sunt X și X, sunt efectuate în folosul acestora, întrucât acestea rămân în continuare proprietari legali ai imobilului, contractul de comodat nefiind un act juridic supus transcrierii în cartea funciară.

Față de situația de fapt și de drept prezentată mai sus, se reține că societatea contestatoare nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor lucrări de investiții, întrucât investiția care s-a realizat nu era proprietatea societății în perioada supusă inspecției fiscale, perioadă în legătură cu care aceasta pretinde acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu operațiunile desfășurate.

În concluzie, întrucât taxa pe valoarea adăugată se regăsește în facturile de achiziție a bunurilor și serviciilor folosite în realizarea unui obiectiv de investiții (Pensiunea X), care la momentul inspecției fiscale era proprietatea unor persoane fizice

și ținând seama că, societatea contestatoare nu a probat că bunurile și serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că, aceasta nu avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, cu atât mai mult cu cât din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că SC X SRL a facturat bunurile și serviciile efectuate proprietarilor de drept al imobilului.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că “Pensiune X, Pensiunea X, plus Pensiunea X sunt în fapt o singură investiție și sediul acesteia împreună cu hala de panificație au fost înregistrate în patrimoniul societății, în baza facturilor de achiziții de materiale de construcții, de materiale electrice și sanitare, precum și a facturilor de prestări servicii și a devizelor de lucrări existente”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nici terenul și nici imobilul la care s-au efectuat investițiile nu aparțin societății, aceasta nu deține niciun document legal de transfer al dreptului de proprietate al acestora care să îi confere dreptul de a-și înregistra în patrimoniu investiția cum eronat a procedat.

Așa cum s-a mai precizat, prin contractul de comodat din data de 26.04.2006 persoanele fizice X și soția X în calitate de comodanți împrumută și nu transferă către SC X SRL în calitate de comodatar, dreptul de proprietate al imobilului, astfel că acesta nu poate fi recunoscut ca și activ corporal al SC X SRL.

De asemenea, nici susținerea contestatoarei referitoare la faptul că “deși societatea deține contractul de comodat pe o perioadă nedeterminată, proprietara investiției “Pensiunea X” este SC X SRL și nu persoanele fizice X și X” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei aceasta nu face dovada transcrierii în Cartea Funciară a titlului de proprietate privind imobilul asupra căruia a efectuat investițiile.

Din conținutul extrasului C.F. nr.X/2006 (existent în copie la dosarul cauzei) la punctul B “înscrisuri privitoare la proprietate” figurează persoanele fizice X și X, iar la punctul C partea III nu sunt “înscrisuri privitoare la sarcini”, dovada proprietății construcției realizându-se prin înscrierea în Cartea funciară potrivit art.22 alin.(1) din Legea nr.7/1996 a cadastrului și proprietății imobiliare, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil.”

Așa fiind, în contextul celor de mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, cu consecința stabilirii diferenței suplimentare de taxa pe valoarea adăugată în același quantum, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.

3.2 Referitor la suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2011,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

În fapt, în perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a achiziționat bunuri și servicii (prezentate în anexa nr.2) la raportul de inspecție fiscală, reprezentând: detectoare radar, ficat de pui, aripioare, saltele dormeo, taxa de instructor auto, aragaz BEKO, mașină spălat vase, telefoane mobile, boxe auto, servicii masă, salatiere, platouri, utilități în sumă totală de X lei, pentru care nu poate justifica necesitatea achiziționării acestora în scopul desfășurării activității și obținerii de venituri impozabile, în condițiile în care nu este proprietara pensiunii, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții în sumă totală de **X lei**.

Deși prin contestația formulată, SC X SRL contestă întreaga sumă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin contestație nu se aduc argumente referitoare la situația de fapt descrisă mai sus, făcând doar precizarea că “baza de calcul la stabilirea obligației fiscale suplimentare este stabilită eronat, nefiind luate în considerare toate cheltuielile deductibile ale societății și nici dreptul de a deduce TVA.”

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) și art. 213 alin.(1) și alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

Art. 213

Soluționarea contestației

(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 părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

(...)

(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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”**

Față de prevederile mai sus citate se reține că, prin contestația formulată contestatoarea trebuie să precizeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În cazul în speță, se reține că contestatoarea nu aduce în susținerea cauzei niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de **X lei**, constatări cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011.

Totodată, prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, stipulează următoarele:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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; [...].”

Având în vedere cele prezentate mai sus, în cauza analizată, organele de soluționare a contestațiilor nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat suma totală de **X lei**, reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2011, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca **nemotivată**.

În concluzie, având în vedere cele arătate la punctul 3.1 și punctul 3.2 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă totală de **X lei** (X lei + X lei), ceea ce a condus la respingerea taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de X lei și stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentar și rămasă de plată în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr.

se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție

fiscală nr.X/12.08.2011, pentru suma totală **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2011, pentru suma totală **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor în termen de 6 luni de la primirea prezentei, la instanța competentă.

P. DIRECTOR GENERAL