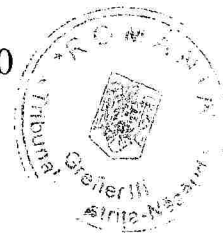


ROMÂNIA
TRIBUNALUL BISTRITA NĂSAUD
SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr.

SENTINȚĂ CIVILĂ NR. 402/CA/2010

Sedința publică din data de 30 Noiembrie 2010



Tribunalul format din:

PREȘEDINTE :

GREFIER:

Pe rol fiind pronunțarea hotărârii în acțiunea în contencios administrativ formulată de **reclamant SC. SRL** împotriva intimat DGFP BN, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Cauza s-a judecat în fond la data de 16 noiembrie 2010, concluziile fiind consemnate în încheierea de ședință din aceea dată, iar concluziile scrise s-au depus la dosarul cauzei și fac parte integrantă din hotărâre.

TRIBUNALUL

Deliberând constată că:

Prin acțiunea înregistrată la tribunal cu nr. de mai sus, reclamanta SC SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a solicitat anularea deciziei nr. 67/06.10.2009 emisă de intimată și pe cale de consecință anularea în parte, ca nelegale și netemeinice a deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009, a Raportului de inspecție fiscală nr. 1006/17.06.2009, a dispoziției de măsuri nr. 455/10.06.2009, în ceea ce privește stabilirea suplimentară a următoarelor obligații fiscale: TVA în valoare de . . . lei aferent facturii nr. 168/08.04.2009 și obligarea pârâtei la rambursarea sumei de . . . lei, reprezentând TVA înscrisă în factura nr. 168/08.04.2009.

În motivarea acțiunii se arată că prin raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 1006/17.06.2009 s-a constatat de către organele de control că reclamanta a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii aprilie 2009 factura nr. 168/08.04.2009 emisă de S.C. S.R.L. Beclean, în valoare totală de . . . lei, cu TVA aferentă de . . . lei, prin care s-a facturat restul de preț din valoarea apartamentului achiziționat de la societatea sus-menționată. Menționează că anterior au mai fost achitate două tranșe de preț, în valoare totală de . . . lei.

Organul de control a verificat realitatea operațiunii înscrise în factură, atât din punct de vedere formal cât și faptic, constatând că pentru achiziționarea imobilului s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1212/08.04.2009. De asemenea s-a constatat existența efectivă a apartamentului prin deplasarea organului de control la adresa unde este situat imobilul.

Nu au fost constatate alte neregularități în temeiul cărora să nu poată exercita dreptul de deducere.

În aceste împrejurări, organul de control, pe baza declarației administratorului societății conform căreia scopul achiziționării apartamentului a fost

acela „de a locui în el, momentan și de a-l vinde”, a hotărât că operațiunea nu se încadrează în exigențele disp.art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal, în sensul că apartamentul nu este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile, motiv pentru care nu a acordat dreptul de deducere a TVA.

Constată că această atitudine a organelor de control este una abuzivă, total inadecvată funcției publice cu care sunt investite. Este inadmisibil a se lua o astfel de decizie prejudiciabilă pentru reclamantă în temeiul unei simple propoziții. Nici măcar nu a fost luată o declarație completă administratorului societății pentru lămurirea acestui aspect.

Societatea își are sediul social într-un imobil închiriat, astfel că achiziționarea apartamentului este necesară și destinată desfășurării activităților cuprinse în obiectul de activitate, care sunt operațiuni taxabile. Este evident că expresia „pentru a locui în el” folosită de administratorul societății pentru a justifica achiziția are semnificația celor sus-arătate, persoana juridică neputând efectiv „locui” într-un imobil. Mai mult, în cazul primelor două rate achitate nu s-a pus această problemă, iar dreptul de deducere i-a fost recunoscut fără nici o rezervă. În condițiile în care între achitarea ratelor anterioare și achitarea restului de preț nu a intervenit nici o modificare legislativă cu impact asupra operațiunilor de genul celei din speță, este evident că raportul contestat nu are la bază temeuri juste.

Mai menționează că pentru luarea deciziei de respingere a solicitării de rambursare a TVA nu s-au avut în vedere dispoziții legale speciale aplicabile operațiunilor cu imobile, fapt pentru care nu a dezvoltat motivarea în această direcție, ci doar aprecierea subiectivă a organelor de control întemeiată pe prevederea generală conținută de art.145 alin.1 lit.a conform căreia dau dreptul la deducerea TVA doar achizițiile efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Raportat la cele invocate, apreciază că achiziția apartamentului îndeplinește condițiile prev. de art.145 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv ale pct.45 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, unde se prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

- a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;
- b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.
- c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ al.2 din Codul fiscal.

Îndeplinirea cumulativă a celor trei condiții este evidentă:

- imobilul a fost achiziționat în scopul desfășurării activităților reclamantei, care este înregistrată în scopuri de TVA;
- deține factura fiscală legală emisă – fapt necontestat de organele de control;
- având în vedere data efectuării operațiunii – 08.04.2009, îndeplinirea cerințelor prev. de art. 147¹ al.2 Cod fiscal nu comportă discuții.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a formulat întâmpinare prin care, în principal, a invocat excepția inadmisibilității formulării în cadrul acțiunii a petiției de contestare a Deciziei nr. 328/11.06.2009, a raportului de inspecție fiscală nr. 1006/17.06.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală nr. 455/10.06.2009 și lipsa calității procesuale pasive a părâtei DGFP Bistrița-Năsăud.

În subsidiar solicită respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, pe cale de consecință sa se mențină ca fiind temeinice și legale actele administrativ și administrativ-fiscale atacate, respectiv Decizia nr.67/06.10.2009 privind soluționarea contestației formulată în calea administrativă de atac, emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud - Biroul de Soluționare a Contestațiilor, Decizia de impunere nr.328/11.06.2009, Raportul de inspecție fiscală nr.1006/17.06.2009 și Dispoziția de masuri nr.455/10.06.2009 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin care a fost stabilită în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în cuantum total de lei și să nu se dispună rambursarea sumei de lei reprezentând TVA.

În motivarea întâmpinării se arată că:

Cu privire la *excepția inadmisibilității* formulării în cadrul acțiunii a petitului de contestare a Deciziei de impunere nr.328/11.06.2009, a Raportului de Inspecție Fiscală nr.1006/17.06.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009 :

Prin acțiunea introductivă formulată, reclamanta SC, SRL Bistrița a înțeles să conteste alături de Decizia nr.67/06.10.2009 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud - Biroul de Soluționare a Contestațiilor și Decizia de impunere nr.328/11.06.2009, Raportul de Inspecție Fiscală nr.1006/17.06.2009 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009.

În ceea ce privește contestarea în parte a Deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009; prin care au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală în sarcina reclamantei SC SRL Bistrița, sume suplimentare în cuantum total de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, a făcut obiectul unei contestații în calea administrativ-jurisdicțională de atac, fiind format astfel dosarul nr. 58/2009 de la nivelul organului jurisdicțional al Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, contestație ce a fost soluționată prin Decizia nr. 67/06.10.2009 prin care: - s-a luat act de renunțare la contestația formulată pentru suma totală de lei constând în taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cu consecința menținerii corespunzătoare cu privire la aceasta sumă a Deciziei de impunere nr.328/11.06.2009; - a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și în consecință, menținerea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr.328/11.06.2009 pentru aceasta suma.

Într-o asemenea situație, existând pronunțată prin Decizia nr.67/06.10.2009 o soluție de către organul administrativ-jurisdicțional de la nivelul D.G.F.P Bistrița-Năsăud cu privire la măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. 328/11.06.2009, apreciază că în fața Tribunalului Bistrița-Năsăud - Secția Comercială de Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta nu putea contesta decât aceasta decizie a organului administrativ-jurisdicțional cu o eventuală consecință în caz de admitere a modificării sau anularii în parte a deciziei de impunere, petitul formulat separat de către reclamanta de contestare din nou a deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009 este inadmisibil.

Cu privire la contestarea de către reclamanta a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr.1006/17.06.2009, învederează faptul că date fiind dispozițiile legale în materia fiscală și a contenciosului administrativ-fiscal, apreciază că nici în fața organului administrativ-jurisdicțional și nici în fața instanței de contencios administrativ, aceste acte administrative nu pot face obiectul unei contestații, întrucât ele nu reprezintă nici titluri de creanță și nici acte susceptibile de a fi contestate deoarece potrivit dispozițiilor art.206,alin(2) C.procedura fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare „obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”, or titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de către organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.

Asemenea titluri pot fi, doar deciziile de impunere sau alte acte asimilate, emise de organele competente potrivit legii, în speță, decizia de impunere nr.328/11.06.2009.

Astfel arată că, deși reclamanta prin contestația formulată în fața organului administrativ-jurisdicțional a înțeles să conteste și raportul de inspecție fiscală și decizia privind măsurile stabilite de către organele fiscale, organul de soluționare a contestațiilor nu s-a putut pronunța asupra acestora, analiza contestație făcând doar obiectul Deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009, respectiv a sumelor înscrise în aceasta reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la *excepția lipsei calității procesuale pasive* a pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, în ceea ce privește contestarea Deciziei de impunere nr.328/11.06.2009, a Raportului de Inspecție Fiscală nr.1006/17.06.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009 arată că pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, nu are calitate procesuala pasiva, în ceea ce privește contestarea actelor administrativ-fiscale mai sus menționate, pentru următoarele motive:

- Atât Decizia de impunere nr.328/11.06.2009, cât și Raportul de Inspecție Fiscală nr.1006/17.06.2009 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009 a căror anulare în parte se solicită de către reclamanta, sunt acte administrativ fiscale emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud și nu de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, astfel ca în cauza dedusă judecății, cu privire la aceste acte aceasta pârâta nu poate avea calitate procesuala pasiva și ca atare nu se impune a fi pronunțată o soluție în contradictoriu cu aceasta.

Pe fondul cauzei se arată următoarele:

Pârâta apreciază ca atât Decizia de soluționare a contestațiilor nr.67/06.10.2009 emisa de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, cât și Decizia de impunere nr.328/11.06.2009 menținută ca fiind corespunzătoare de către organul administrativ jurisdicțional, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.455/10.06.2009 și Raportul de Inspecție Fiscală nr. 1006/17.06.2009 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, sunt temeinice și legale sub toate aspectele.

În primul rând învederează ca organul administrativ-jurisdicțional de la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, în mod corect a procedat în a se investi cu soluționarea contestației ce a format dosarul nr. 58/2009, după constatarea întrunirii condițiilor prevăzute de art.205, 206 și 209 C.procedura fiscala

De asemenea apreciază vis-a-vis de actele administrativ-fiscale pe care reclamata a înțeles a le contesta în calea administrativa de atac, ca organul de soluționare a contestațiilor de la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud în mod corect a reținut că, contestația formulată este îndreptată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 328/11.06.2009 respectiv împotriva obligațiilor bugetare stabilite suplimentar în sarcina reclamantei în cuantum total de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata.

Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosarul cauzei, a cererilor și motivelor invocate de către reclamanta-contestatoare și actele normative aplicabile speței, organul administrativ-jurisdicțional de la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud în mod corect prin Decizia atacata nr. 67/06.10.2009 a luat act de renunțarea la contestația formulata pentru suma totala de lei constând în taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar, cu consecința menținerii corespunzătoare cu privire la aceasta suma a Deciziei de impunere nr.328/11.06.2009 și a respins ca fiind neîntemeiata contestația formulată pentru suma de lei reprezentând TVA, în consecință menținând ca și corespunzătoare Decizia de impunere nr. 328/11.06.2009 pentru această sumă.

Cât privește soluționarea pe fond a contestației, arată că organul-jurisdicțional în mod corect a reținut că pentru a verifica dacă TVA în cuantum de lei aferentă achiziției apartamentului de către reclamantă este de natură deductibilă fiscal, sunt incidente disp. art. 145 al. 1 și al. 2 din Legea nr. 571/2003 Cod fiscal.

Potrivit acestor dispoziții rezultă că pentru orice achiziție destinată a fi utilizată în folosul operațiunilor taxabile persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă dacă aceasta este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Ori, în acest caz, organul administrativ-jurisdicțional în mod corect a reținut că imobilul achiziționat nu este folosit cu această destinație, aspect sesizat cu ocazia efectuării cercetării la fața locului.

Mai arată că, deși s-au luat în considerare apărările administratorului reclamantei ce au vizat destinația declarată a imobilului, aceasta nu poate conduce automat și la acceptarea deducerii TVA-ului, avându-se în vedere că după perfectarea transferului dreptului de proprietate s-a probat că imobilul nu este folosit în scopul realizării de operațiuni impozabile care să-i permită și să-i dea dreptul de deducere a TVA achitate la achiziție.

Prin notele de ședință depuse la dosar (filele 28-29), reclamanta solicită respingerea excepției inadmisibilității, invocând dispozițiile art. 8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, menționând că decizia de impunere este cea care face obiectul acțiunii, în principal, iar nu decizia dată cu ocazia soluționării plângerii prealabile și că nu ar avea nici o logică atacarea deciziei date în calea administrativă de atac, dacă anularea acesteia nu ar avea drept consecință anularea actelor fiscale. Referitor la inadmisibilitatea contestării dispoziției de măsuri și a raportului de inspecție fiscală, reclamanta arată că și această susținere este neîntemeiată în condițiile în care art. 18

alin. 2 din legea contenciosului administrativ prevede că instanța este competentă să se pronunțe și asupra legalității operațiilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării.

În ceea ce privește lipsa calității procesuale pasive a DGFP. BN- reclamanta apreciază că și această excepție este neîntemeiată, nefăcându-se dovada că, compartimentul – Activitatea de inspecție fiscală este o structură cu personalitate juridică proprie, invocând dispozițiile art. 17 din Codul de procedură fiscală.

După punerea excepțiilor în discuția părților, tribunalul a apreciat că excepția de la pct. 1, respectiv inadmisibilitatea formulării în cadrul acțiunii a petitului de contestare a Deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009, a Raportului de Inspecție Fiscală nr. 1006/17.06.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 455/1.06.2009, nu este o excepție de procedură ci vizează o soluție a instanței., iar asupra excepției lipsei calității procesuale pasive a intimății, tribunalul, se va pronunța odată cu fondul cauzei.

Analizând probele administrate în cauză, instanța reține următoarele:

Analizând, cu prioritate *excepția lipsei calității procesuale pasive a DGFP BN*, tribunalul o apreciază că fiind neîntemeiată, astfel că o va respinge, raportându-se la dispozițiile art. 17 din Codul de procedură fiscală care reglementează sfera subiectelor raportului juridic fiscal, acestea fiind statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport (alin 1), iar conform alin. 3, statul este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate *cu personalitate juridică*.

În ceea ce privește *inadmisibilitatea* formulării în cadrul acțiunii a petitului de contestare a Deciziei de impunere nr. 328/11.06.2009, a Raportului de Inspecție Fiscală nr. 1006/17.06.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 455/1.06.2009, invocată de pârâtă, instanța reține că decizia de impunere este actul care face obiectul deciziei date în calea administrativă de atac și că, ultimele două acte- raportul de inspecție fiscală și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, deși preced emiterea deciziei de impunere, produc efecte juridice prin ele însele, fiind acte administrativ - fiscale, în sensul art. 2 alin. 1 litera c din Legea nr. 554/2004 și art. 41 din Codul de procedură fiscală, emise de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea unor drepturi și obligații fiscale.

Pe fondul cauzei, tribunalul reține că prin raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 1006/17.06.2009 s-a constatat de către organele de control, că reclamanta a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii aprilie 2009, factura nr. 168/08.04.2009 emisă de S.C. S.R.L. în valoare totală de lei, cu TVA aferentă de lei, prin care s-a facturat restul de preț din valoarea apartamentului achiziționat de la societatea sus-menționată. Anterior au mai fost achitate două tranșe de preț, în valoare totală de lei.

Organul de control a verificat realitatea operațiunii înscrise în factură, atât din punct de vedere formal cât și faptic, constatând că pentru achiziționarea imobilului s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1212/08.04.2009. De asemenea s-a constatat existența efectivă a apartamentului prin deplasarea organului de control la adresa unde este situat imobilul.

Organul de control, pe baza declarației administratorului societății conform căreia scopul achiziționării apartamentului a fost acela „de a locui în el, momentan și de a-l vinde”, a hotărât că operațiunea nu se încadrează în exigențele dispozițiilor art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal, în sensul că apartamentul nu este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile, motiv pentru care nu a acordat dreptul de deducere a TVA.

Potrivit disp. art. 145 al. 1 și al. 2 din Legea nr. 571/2003 - Cod fiscal, pentru orice achiziție destinată a fi utilizată în folosul operațiunilor taxabile persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă dacă aceasta este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Ori, în acest caz, organul administrativ-jurisdicțional în mod corect a reținut că imobilul achiziționat nu este folosit cu această destinație, aspect sesizat *cu ocazia efectuării cercetării la fața locului*, când s-a constatat că apartamentul achiziționat de reclamantă se află situat la parterul imobilului din localitatea Bistrița, strada Independenței nr. 18, jud. Bistrița-Năsăud și are în componență o cameră de zi cu bucătărie, o baie și două dormitoare; este la stadiul finisat, fără a fi mobilat și locuit.

Referitor la procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, instanța apreciază că acesta nu are relevanță în cauză, fiind întocmit ulterior controlului, la aproape un an de la efectuarea acestuia.

Tribunalul mai reține că operațiunea ajustării taxei deductibile în cazul imobilelor asigură pe toată perioada prevăzută de art. 149 alin. 2 litera b din Codul fiscal (20 ani), regularizarea obligatorie a taxei deductibile proporțional cu timpul și scopul concret al folosirii acestor bunuri de către persoana impozabilă.

Raportat la considerentele de fapt și de drept reținute mai sus, tribunalul va respinge, ca neîntemeiată, acțiunea formulată de reclamant.

Având în vedere soluția ce se va pronunța, precum și dispozițiile art. 274 Cod proc. civilă, nu se vor acorda cheltuieli de judecată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**

Respinge excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud**, ca neîntemeiată.

Respinge, ca neîntemeiată, acțiunea în contencios fiscal formulată de reclamanta **SC SRL**, cu sediul în Bistrița, str.

jud. Bistrița-Năsăud, în contradictoriu cu pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud**, cu sediul în Bistrița, str. 1 Decembrie, nr.6, jud. Bistrița-Năsăud.

Fără cheltuieli de judecată.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din data de 30.11.2010.

PREȘEDINTE,

GREFIER,

