

DECIZIA nr. 677 / 2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/25.04.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 5 a Finantelor Publice – Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. x/25.04.2014, inregistrata la DGRFPB sub nr.x/25.04.2014, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL** cu sediul in Bucuresti, strx

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 5 a Finantelor Publice sub nr. x/25.03.2014 si completata cu adresele nr.x/09.04.2014 si nr.x/15.04.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/11.03.2014, prin care s-au stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

I. Prin adresa inregistrata Administratia sector 5 a Finantelor Publice sub nr. x/25.03.2014, **SC x SRL** a formulat contestatie impotriva sumei de x lei stabilita in sarcina acesteia TVA suplimentara de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare si respinsa la rambursare stabilite de inspectia fiscala nr. x/11.03.2014 aratand urmatoarele:

Organul fiscal a respins la rambursare TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii efectuate de societate in vederea realizarii unui imobil in judetul Arges in suma de x lei motivand ca autorizatia de construire a imobilului este pe persoana fizica si nu societatea.

Aceasta a prezentat contractul de inchiriere x00.2009 incheiat de **SC x SRL** cu proprietarii terenului x si x avand ca obiect folosinta exclusiva a terenului situat in intravilanul comunei Rucar in vederea construirii de catre chirias a unui imobil in baza documentatiei puse la dispozitie de proprietari.

In data de 25.04.2013 societatea devine proprietara a terenului in suprafata de 500 mp in baza contractului de vanzare-cumparare a terenului autentificat sub nr. x/25.04.2013.

Contestatarul precizeaza ca la incheierea contractului de vanzare cumparare, autorizatia de constructie ca atribut al proprietatii s-a transferat catre societate.

De asemenea, aceasta arata ca prin declaratia autentificata sub nr.x/25.03.2014, fostii proprietari ai terenului x si x isi dau acordul sa transfere toate drepturile catre **SC x SRL**, inclusiv dreptul pentru de a solicita prelungirea autorizatiei de construire, emiterea unei noi autorizatii in vederea finalizarii constructiei existente si dreptul de a efectua receptia imobilului pe numele societatii.

Conform declaratiei celor doua persoane fizice nu s-a solicitat notarea in cartea funciara a existentei autorizatiei si nici prelungirea valabilitatii ori emiterea unei autorizatii noi in vederea finalizarii constructiei.

Societatea a deus decontul privind rambursarea TVA in 23.04.2013, iar inspectia fiscala a fost initiata in februarie 2014, timp in care terenul a devenit proprietatea societatii si arata ca implicit procesul verbal de receptie se va face pe numele societatii.

Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr.x/09.04.2014 societatea arata ca a fost intocmit procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.x/31.03.2014 pe numele **SC x**

SRL si il depune in sustinerea cauzei, iar prin adresa nr.x/15.04.2014, precizeaza ca in data de 27.03.2014 s-a achitat impozitul pe cladiri in valoare de x lei pe numele societatii.

In concluzie, contestatara considera ca TVA in suma de x lei este corect constituita si evidentiata si solicita rambursarea acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/11.03.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/11.03.2014, organele fiscale au stabilit in sarcina contestatarii TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de x lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatara, documentele existente la dosarul contestatiei, sustinerile organului de inspectie fiscala, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au clarificat complet si clar situatia de fapt a societatii contestatoare si nu au analizat toate documentele depuse de contribuabila nici la incheierea raportului de inspectie fiscala, nici cele depuse in sustinerea contestatiei.

In fapt, SC x SRL a solicitat rambursarea sumei negative a TVA in suma de x lei evidentiata prin decontul de TVA aferent lunii martie 2013 lei, iar in urma verificarii efectuate pe perioada **04.03.2009-31.03.2013** in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare cu control anticipat, organul fiscal a stabilit TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.x/11.03.2014 si anexelor acestuia, care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei a rezultat ca urmare a neacceptarii la deducere a TVA in suma de x lei aferenta materialelor de constructii, din care TVA evidentiata prin taxare inversa in suma de x lei ce provine din achizitii de cherestea.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea taxei aferenta materialelor de constructie achizitionate de societatea contestatoare aratand ca nu sunt aferente operatiunilor taxabile, intrucat au retinut urmatoarele:

- in baza contractului de inchiriere incheiat in anul 2009 (pe o perioada de 10 ani) cu proprietarii de drept ai terenului x si x, avand ca obiect folosinta exclusiva a terenului situat in intravilanul satului x, in vederea construirii unui imobil " in baza documentatiei pusa la dispozitie de proprietar";

- din autorizatia de construire nr.x/06.05.2009 (eliberata in urma depunerii cererii la Primaria Comunei x, jud. x) reiese ca proprietarii ai imobilului ce urmeaza a fi edificat de societate pe terenul inchiriat si apoi cumparat de aceasta sunt x si x.

- prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. x/25.04.2013, x si x (fosta x) au vandut firmei SC x SRL terenul liber de constructii, acesta fiind proprietatea lor situata in intravilanul comunei x, avand categoria de folosinta curti-constructii.

In consecinta, TVA de rambursat solicitata de societate in suma de x lei a fost diminuata la suma de x lei, iar pentru diferenta in suma de x lei au emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/11.03.2014.

In decizia de impunere contestata, pentru diferenta de TVA in suma de x lei, *motivele de fapt* descrise sunt "nu s-a acceptat la deducere TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de materiale de constructii efectuate de societate, din care TVA evidentiata prin taxare inversa in suma de x lei aferenta achizitiilor de cherestea, intrucat achizitiile efectuate de societate nu sunt aferente operatiunilor taxabile, deoarece conform autorizatiei de construire, proprietarii ai

imobilului ce urmeaza a fi edificat de societatea verificata pe terenul inchiriat si apoi cumparat de aceasta situat in satul xsunt x si x si nu societatea verificata”, iar *temeiul de drept* il reprezinta “OG 92/2003, art. 11, alin. 1, art. 7, art.145 alin. 1, lit a) ”.

In sustinerea contestatiei societatea depune procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.x/31.03.2014 si chitanta de plata in anul 2014 a impozitului pe cladiri pe numele **SC xSRL**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin.(1) si (2), lit. a) si art.146 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

“Art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(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, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; (...).”

De asemenea, pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 stabileste ca:

Norme metodologice:

“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original.”

Se retine astfel ca legislatia fiscala in vigoare prevede posibilitatea beneficiarului de a-si deduce taxa pe valoarea adaugata numai pe baza **facturii fiscale** emise de un furnizor - platitor de TVA si care trebuie sa cuprinda informatiile obligatorii prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu conditia ca bunurile si serviciile achizitionate sa fie destinate realizarii de operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Legea nu impune conditii suplimentare cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA in cazul achizitiilor de bunuri sau servicii destinate investitiilor, daca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, potrivit pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 dreptul de deducere se acorda in baza intentiei persoanei impozabile de a desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

In raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele fiscale din cadrul Administratiei sector 5 a Finantelor Publice au consemnat ca nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei din perioada martie 2009 – martie 2013 pe motiv ca **SC x SRL** nu detinea autorizatie de construire pentru aceasta perioada, fara sa precizeze in ce au constatat achizitiile de bunuri si care este obiectul investitiei respective.

De asemenea, organele de inspectie nu au precizat facturile din care s-a dedus TVA si daca facturile din care s-a dedus TVA in suma de x lei cuprind toate informatiile obligatorii prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si orice alte informatii relevante cu privire la investitia in cauza.

Totodata, desi societatea a invocat si a depus in sustinerea cauzei procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.x/31.03.2014 emis pe numele **SC x SRL** si chitanta de plata in anul 2014 a impozitului pe cladiri pe numele societatii, documente care privesc direct speta in cauza, si fata de care organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, contrar prevederilor art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevad - "**Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**"

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar potrivit art. 64 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Fata de cele prezentate in speta devin incidente si prevederile art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 105 - (1) *Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*"

Norme metodologice:

"102.1. *La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*"

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Invocarea de catre organele de inspectie fiscala a faptului ca intrucat autorizatia de construire (de altfel nici nu o anexeaza la dosarul cauzei) este emisa pe numele persoanelor fizice si drept urmare achizitiile nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile nu este intemeiata, in conditiile in care autorizatia de construire nu constituie document justificativ al

TVA si in conditiile in care nu au analizat intentia de a desfasura operatiuni taxabile, daca nu se dovedeste reaua credinta.

Afirmatia organelor de inspectie din referatul ce insoteste dosarul cauzei, precum ca procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.x/31.03.2014 depus de societate nu anuleaza autorizatia de construire emisa pe numele unor persoane fizice si nu da drept de proprietate asupra cladirii edificate este nejustificata si nu poate fi retinuta, in conditiile in care nu este sustinuta in niciun fel pe baza de probe si constatari proprii, consemnate ca atare in raportul de inspectie fiscala si in decizia de impunere, cata vreme nu se specifica ce facturi au avut in vedere la stabilirea TVA suplimentara si de rambursat contestata, modul de reflectare a materialelor de constructie investitiei in patrimoniul societatii, modalitatea realizării acestor lucrări (în regie proprie, in antrepriza, etc), dovada proprietatii constructiei realizandu-se prin inscrierea in Cartea funciara, nu se analizeaza in ce masura bunurile / serviciile facturate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, respectiv destinatia imobilului.

In ceea ce priveste continutul deciziei de impunere, art. 43 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede urmatoarele:

" **Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) **motivele de fapt;**
- f) **temeiul de drept;**
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent".

Referitor la completarea deciziei de impunere, pct. 2.1.2. si 2.1.3. din anexa nr. 1 la Ordinul nr. 1.021/2013 privind aprobarea modelului si continutului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice" detaliaza modul de completare a informatiilor din formular, dupa cum urmeaza:

"2.1.2."Motivul de fapt": se vor înscrie **detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială**, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.;

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există constatări, se pot înscrie obligații fiscale accesorii, fără ca organele fiscale să stabilească o obligație fiscală principală suplimentară. În acest caz, în coloana 4 "Baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat."

Avand in vedere ca prin raportul de inspectie fiscala organele de control nu au clarificat complet si clar situatia de fapt a societatii contestatoare, iar in decizia de impunere au retinut alte motive de fapt si temeiuri de drept decat cele din raport, in conditiile in care pe baza documentelor existente in dosarul cauzei nu se poate stabili daca sunt indeplinite

conditiile prevazute de lege pentru deducerea TVA aferenta investitiilor, facturile fiscale nefiind analizate de organele de control si nefiind anexate pentru a se putea verifica intocmirea lor corecta si completa, urmeaza a se aplica art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutiune**".*

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa** total sau **parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

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

Pe cale de consecință, urmează a se desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.x/11.03.2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.x/11.03.2014 prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar în suma de x lei, urmând ca organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 450/2013 coroborate cu dispozițiile art.7 alin. art. 43 alin. (2), art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.x/11.03.2014 emisă de Administrația sector 5 a Finanțelor Publice pentru TVA stabilită suplimentar în suma de x lei în sarcina **SC x SRL**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.