



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 90 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ... /2010, asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str. ..., bl. ..., sc. ..., ap...., județul ..., împotriva **Deciziei de impunere nr. ... / 2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. ... / 2010** și care vizează suma totală de **... lei reprezentând :**

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- ... lei - majorări de întârziere.

Referitor la depunerea în termen a contestației, chiar și față de data **...2010**, data Decizia de impunere nr. ... / 2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală, **contestația a fost depusă în termen**, respectiv la data de **...2010**, așa cum rezultă din data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ..., sub nr. .../ **2010**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic, arată următoarele:

Petenta consideră că organele de control nu au ținut seama de unele prevederi ale Codului de procedură fiscală care se referă în principal la:

-faptul că în scopul realizării cerințelor legii relația dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să se fundamenteze pe buna credință (art. 12);

- interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să țină seama de voința legiuitorului (art. 13);
- motivele de fapt și de drept invocate de organul de control în fundamentarea constatărilor, nu au la baza documentele prezentate de către societate, documente înregistrate în evidențele financiar-contabile ale societății (art. 43);
- documentele justificative și evidențele contabile trebuie luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Petenta apreciază că organele de control au interpretat excesiv și formal unele prevederi ale legii în sensul că în motivarea măsurilor invocă unele aspecte nesemnificative sau pun la îndoială corectitudinea și buna credință a societății, pornind de la presupuneri și nu de la fapte concrete consemnate în documente.

În acest sens petenta consideră că dreptul de proprietar asupra terenului nu este relevant în legătură cu solicitarea rambursării TVA, deoarece documentele care justifică deducerea taxei se referă la o construcție care reprezintă sediul societății.

Petenta susține că presupunerea de către organele de control că întabularea lucrării nu se va face pe societatea **SC X SRL** - nu are nici un suport real și legal având în vedere că toate lucrările de investiții au fost înregistrate în evidența **SC X SRL**, în contul 213 (mijloace fixe), respectiv 231 (imobilizări corporale în curs), așa cum rezultă din bilanța de verificare la X și raportate în bilanțul contabil încheiat la aceeași dată.

Petenta arată că în cazul său persoana impozabilă nu se referă la proprietarul terenului, ci la **SC X SRL** - astfel ca afirmația potrivit căreia s-au încălcat prevederile privind regimul deducerilor, respectiv art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571 / 2003 R, nu poate fi invocată în situația de față.

Față de aspectele prezentate și prevederea din Codul de procedura fiscală care se referă la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, petenta solicită luarea în considerare a Contractului de Comodat nr. ... / 2008 - care este înscris în Cartea Funciară - Dosar nr. .../ 2010, Autorizația de Construire nr. ... / 2009 pentru branșarea la gazele naturale - emisă pe **SC X SRL**

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă prin care **SC X SRL** a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii X.

În urma inspecției fiscale organele de control au constatat că în perioada ...2009 – ...2009, societatea a dedus, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unor lucrări de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea unui imobil situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N., în condițiile în care titularul Autorizației de construire nr. ... / 2008 este dna. B. E., asociat și administrator la **SC X SRL**.

De asemenea societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de Împrumut pentru folosință, autentificat sub nr. ... / 2008, încheiat între dna. B. E. și **SC X SRL**, având ca obiect împrumut pentru folosință cu titlu gratuit societății comerciale **X SRL** terenul liber de construcție situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N, jud. ..., înscris în C.F. a municipiului ..., pentru o perioadă nedeterminată, cu posibilitatea denunțării unilaterale de către părți".

Potrivit acestui contract dna. B. E. declară că este de acord ca **SC X SRL** să efectueze pe terenul proprietate personală o construcție reprezentând spațiu comercial, respectiv cu preluarea de către **SC X SRL** a tuturor drepturilor și obligațiilor din autorizația de construire, urmând ca la finalizarea lucrărilor de construire, dreptul de proprietate asupra construcției să fie întăbulat la Cartea Funciară a municipiului ... în favoarea societății **X SRL**.

Având în vedere că:

- dreptul de proprietate asupra terenului este al dnei. B.E., persoană fizică, care nu întrunește calitatea de persoană impozabilă așa cum prevede art.127 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal;
 - contractul de împrumut pentru folosință cu titlu gratuit al terenului încheiat în condițiile art.1560 din Codul Civil, poate fi denunțat unilateral de către cele două părți, respectiv dreptul de proprietate asupra construcției să nu mai fie întăbulat la Cartea Funciară a municipiului... în favoarea societății **X SRL**,
- societatea comercială a încălcat prevederile legale referitoare la regimul deducerilor, respectiv art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571 / 2003, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada ... – ... 2009 în sumă de ... lei.

Ca urmare a celor prezentate organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă, stabilind o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și s-a stabilit TVA suplimentar în sumă de ... lei, calculându-se și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., str. ..., bl. ..., sc. ..., ap..., județul ..., înregistrată la ORC sub nr. J... / ... / 2002, având C.I.F., reprezentată de dna. B. E., în calitate de administrator.

Perioada verificată : ...2009 –2009

Inspecția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă prin care **SC X SRL** a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie din anul 2009 în sumă de ... lei potrivit decontului de TVA înregistrat la Administrația Finanțelor Publice ... sub nr. ... / 2010 și la DGFP sub nr. ... / 2010.

Cauza supusă soluționării a fost dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții efectuate pentru construirea unui spațiu comercial P+1E, pe un teren aparținând administratorului societății, în condițiile în care, potrivit contractului de împrumut pentru folosință cu titlu gratuit al terenului, încheiat cu societatea contestatoare, construcția respectivă urmează a fi întăbulată la Cartea Funciară a municipiului ... în favoarea societății X SRL.

În fapt, între **SC X SRL** și dna. B. E., asociat și administrator al **SC X SRL** fost încheiat CONTRACT DE ÎMPRUMUT PENTRU FOLOSINȚĂ (CONTRACT DE COMODAT), autentificat sub nr. ... / 2008, având ca obiect: *“împrumut pentru folosință, cu titlu gratuit, în condițiile art.1560 și următoarele din Codul Civil Societății Comerciale "X" S.R.L., cu sediul în ..., str. ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., apt...., județul ..., înmatriculată la O.R.C. ... sub nr. J .../ ... /, CUI, în calitate de comodatara, reprezentată prin asociat unic B. Z. CNP, posesor al cărții de identitate seria ... nr.... eliberată de Poliția ... la data de, domiciliat în municipiul ..., str...., bloc ..., scara ..., etaj ..., apt...., județul ..., terenul categoria de folosința curți, construcții, liber de construcții, în suprafață de ...mp, situat în municipiul ..., Bdul., județul ..., înscris în CF nr. a municipiului, cu nr.cad...., nr.top..../.../(...)/.../... pentru perioada nedeterminată cu posibilitatea*

denunțării unilaterale de către părți, începând cu data de2008.”

Prin contractul menționat mai sus, se prevăd următoarele:

-dna. B. E.- în calitate de comodant - declară că este de acord ca societatea comercială X SRL să efectueze pe terenul obiect al prezentului contract construcții reprezentând spațiu comercial P+1 E, conform autorizației de construire nr..../.../...., sens în care B. E., titulară a autorizației de construire mai sus menționată, declară că este de acord cu preluarea de către societatea comercială X SRL a tuturor drepturilor și obligațiilor decurgând din autorizația de construire, urmând, ca la finalizarea lucrărilor de construire, dreptul de proprietate asupra construcțiilor să fie întabulat în Cartea funciară nr.... a municipiului ... în favoarea societății comerciale X SRL.

-societatea comercială X SRL - în calitate de comodatară va suporta toate cheltuielile privind efectuarea construcțiilor, proprietatea acestei societăți comerciale, precum și cheltuielile referitoare la utilitățile consumate, respectiv energie electrică, gaze naturale și apă, precum și orice fel de alte cheltuieli cu privire la terenul obiect al acestui contract.

Având în vedere prevederile contractului, în perioada ...2009 – ...2009, societatea a dedus, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unor lucrări de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea unui imobil situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N..

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor lucrări motivând următoarele:

- dreptul de proprietate asupra terenului este al dnei. B. E., persoană fizică, care nu întrunește calitatea de persoană impozabilă așa cum prevede art.127 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal;
- contractul de împrumut pentru folosință cu titlu gratuit al terenului încheiat în condițiile art.1560 din Codul Civil, poate fi denunțat unilateral de către cele două părți, respectiv dreptul de proprietate asupra construcției să nu mai fie întabulat la Cartea Funciară a municipiului ... în favoarea societății **X SRL**.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea aferentă lucrărilor de construire a imobilului situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N., întrucât, destinația construcției

respective urmează a fi: sediul social al societății și spațiu comercial P+1 E.

Totodată, societatea susține că, presupunerea de către organele de control că întabularea lucrării nu se va face pe societatea **SC X SRL** - nu are nici un suport real și legal având în vedere că toate lucrările de investiții au fost înregistrate în evidența **SC X SRL**, în contul 213 (mijloace fixe) respective 231 (imobilizări corporale în curs), așa cum rezultă din bilanța de verificare la 31 decembrie 2009 și raportate în bilanțul contabil încheiat la aceeași dată.

Mai mult, **CONTRACTUL DE ÎMPRUMUT PENTRU FOLOSINȚĂ (CONTRACT DE COMODAT)**, autentificat sub nr. ... / 2008, este înscris în Cartea Funciară - Dosar nr. ... / 2010, unde se notează dreptul de folosință cu titlu gratuit în favoarea SC X SRL .

De asemenea autorizația de construire nr. ... / 2009 pentru branșarea la gazele naturale a imobilului situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N. este emisă pe SC X SRL.

În drept, în perioada ...2008 - ... 2008, se aplică prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„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 care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...].”

Aceasta se coroborează cu prevederile pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel

puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 45 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal:

“În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să 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.”

La art. 147¹ alin. (2) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate sau urmează să fie livrate și serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul

fiscal, astfel că, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că:

- în perioada ...2009 – ...2009, societatea a dedus, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unor lucrări de construcții montaj și achiziții de materiale de construcții utilizate pentru construirea unui spațiu comercial P+1 E situat în localitatea ..., B-dul ..., F.N.;

- societatea a înregistrat lucrările de investiții în evidența, în contul 231 (imobilizări corporale în curs), așa cum rezultă din bilanța de verificare la 31 decembrie 2009, (în luna decembrie 2009, venituri din producția de immobilizări corporale, în sumă de ... lei, prin operațiunea contabilă 231 „Imobilizări corporale în curs” = 722 „Venituri din producția de immobilizări corporale”), operațiuni efectuate în conformitate cu prevederile Cap. 7 *Funcțiunea conturilor* din Ordinul nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

“ **Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.**

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- **valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);**

- **valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminat (722);**

- **valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).**

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- **valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);**

- **valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);**

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție.”

- la data efectuării inspecției fiscale, investiția care a făcut obiectul acestor lucrări nu era finalizată, finalizarea acesteia urmând să se producă în momentul terminării lucrărilor prevăzute în autorizația de construire și înregistrarea construcției în Cartea funciară.

Având în vedere prevederile pct. 45 alin. (1) din din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu 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 sau dezvoltării acestei activități economice.**

Pentru soluționarea cauzei, se consideră relevant Cazul Curții Europene de Justiție C- 110/94 (INZO), conform căruia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art. 4 din Directiva a VI-a, în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE, și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, Curtea a statuat că, **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică care dă naștere la activități taxabile.**

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție reiese că există situații în care se acordă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societăților, pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, pe baza

intenției acestora de a desfășura activități economice care dau naștere la activități taxabile.

Față de cele arătate mai sus, se concluzionează faptul că, societatea contestatoare are dreptul la deducerea, taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă lucrărilor și achizițiilor de materiale utilizate pentru construirea unui spațiu comercial P+1 E situat în localitatea ..., Bdul. ..., F.N., motiv pentru care se va admite contestația.

Având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se va admite contestația, și în ceea ce privește **majorările de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Admiterea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../ 2010, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei reprezentând :

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- ... lei - majorări de întârziere.

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Coordonator