



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. ... din2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de domnul GN din comuna B...., sat B...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. .../...2010 asupra contestației formulate de domnul GN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../2011.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentand taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ... /...2010 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... /...2010, anexă la aceasta, comunicate la data de2010, conform adresei privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr. ... din2010, existenta în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnata de dl. GN în nume propriu.

Petentul a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulata de dl. GN.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petentul contestă Decizia de impunere nr. .../.....2010, prin care s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a TVA suplimentara in suma de ... lei, motivând următoarele :

Petentul sustine ca nu i s-a acordat drept de deducere a TVA inscrisa in facturile fiscale emise pe numele d-lui CF, invocandu-se prevederile art.145 (5), 146 , art.155 (5) Cod fiscal, in baza unor constatari gresite si nelegale aratind ca :

In fapt, in anul 2008 s-a asociat cu varul sau, ruda de gr. I, CF, care detinea un teren in Ostroveni nr.19, in vederea construirii unui bloc de locuinte pe acesta . Autorizatia de

constructie a fost luata pe numele lui CF intrucit acesta era proprietarul terenului pe care urma sa se edifice blocul .

Petentul precizeaza ca blocul a fost construit cu fonduri provenind de la ambii asociati in cota de 50 % fiecare.

Facturile de achizitii materiale si servicii au fost emise de vinzatori pe numele cumparatorului CF, intrucit autorizatiile de construire nr. .../.../2008 si nr. ../.../2009 au fost eliberate pe numele acestuia ca proprietar al terenului.

La data de2009, a intervenit contractul de donatie nr. ..., petentul sustinind ca de la acea data a devenit proprietarul imobilului din str. O..., nr....compus din teren, curti, constructii in supr. de 1821 mp, pe care se afla investitia in curs-bloc de locuinte etc si a imobilului din str. L..., nr. ..., ca urmare a plecarii in strainatate a rudei sale, urmind ca acesta sa se ocupe de finalizarea constructiei si valorificarea apartamentelor construite cu fondurile ambilor asociati.

In actul de donatie nr. .../2009 se mentioneaza ca se transmit donatorului toate drepturile si obligatiile ce decurg din autorizatiile de construire, iar ulterior primirii prin donatie a acestor imobile, toate facturile fiscale de achizitie materiale si servicii necesare finalizarii blocului de locuinte au fost emise pe numele sau.

Ulterior, in perioada .. 2009 - ...2010 s-au vindut o parte din apartamentele primite prin donatie, din ambele locatii, O... si L....

Petentul arata astfel ca a realizat activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel ca, operatiunile imobiliare efectuate intra in sfera de aplicare a TVA si potrivit dispozitiilor art.127 alin (2) si (2 ') Cod fiscal si pct.3 din HGR 1620/29.12.2009 de modificare a normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 coroborat cu disp pct 18 al art.125 ' (1) cod fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa, din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective respectiv incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii premergatoare pentru initierea unei activitati economice.

Petentul arata astfel ca activitatea economica a fost inceputa de CF, iar investitia a fost finalizata de GN, ambii deveniti persoane impozabile din punct de vedere al TVA, cel din urma fiind cel care a realizat si operatiunile constind in vinzarea apartamentelor.

Petentul sustine astfel ca vinzarile de apartamente s-au facut in numele sau, constructia a fost realizata atat de el cit si de dl. CF si drept a urmare a considerat ca are dreptul legal de deducere al TVA aferenta si cumpararilor de bunuri si servicii efectuate pe numele CF, chiar daca facturile fiscale au fost emise pe numele acestuia, cit timp aceste achizitii erau destinate activitatii economice comune si realizarii de operatiuni taxabile.

In acest sens sunt invocate prevederile art.145 alin (1) si alin (2) lit a si ale art.146 alin (1) cu trimitere la art.155 alin (5) din Codul fiscal coroborat cu disp pct.46 alin (1) din normele de aplicare ale acestuia aprobate de HGR 44/2004, petentul sustinind ca cererea sa priveste intregul drept de deducere a TVA aferenta aprovizionarilor reale cu materiale si servicii care se regasesc in apartamentele executate.

Petentul arata astfel ca o situatie contrara ar fi inechitabila din punct de vedere economic si fiscal, in conditiile in care se colecteaza TVA aferenta apartamentelor vindute, fabricate cu materiale si servicii pentru care nu se acorda drept de deducere.

IN CONCLUZIE, petentul solicita admiterea contestatiei deoarece achizitiile au fost destinate activitatii economice desfasurate in comun cu varul sau, iar operatiunile efectuate au caracter de continuitate, fiind operatiuni taxabile

Acesta mai precizeaza ca in situatia in care se apreciaza ca nu are drept de deducere a TVA aferenta facturilor fiscale emise pe numele lui CF in suma de .. lei, petentul solicita aplicarea prevederilor art.127 (9) Cod fiscal si acordarea acestui drept pentru aceasta suma varului sau.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

GN cu domiciliul in localitatea B..., sat B..., județul Vâlcea a dobândit prin donatie la data de2009, conform contractului de donatie autentificat de BNP .. Claudia sub nr. ..., de la dl. CF, CNP, urmatoarele imobile :

- un imobil situat in Rm. Valcea, str. L....., nr. ..., compus dintr-un teren curti si constructii in supr. de 241 mp cu nr. cadastral ...-CI -U6,evaluat la suma de ... lei;

- terenuri curti constructii in suprafata totala de 1.821 mp situate in intravilanul municipiului Rm. Valcea, str. O..., punctul " LA... ", evaluat la suma de ... lei.

DI. GN a realizat tranzactii imobiliare, respectiv vinzari de apartamente in perioada .. 2009 - ... 2010 in valoare de .. euro echivalentul a .. lei, depasind inca din luna .. 2009 limita de ... euro prevazuta la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, avind obligatia ca in conformitate cu prevederile art.153 alin 1 lit b din aceasi act normativ sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la sfirsitul lunii in care a atins acest plafon.

Organele de inspectie fiscala au conchis astfel ca in conformitate cu pct.66 alin1 lit c din HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare incepind cu data de 01.02.2010 pentru operatiunile economice derulate dupa aceasta data datoreaza TVA .

Ulterior datei de ...2010, dl. GN a obtinut venituri din operatiuni impozabile taxabile in suma de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei, in temeiul art.137 alin.1 lit a din Legea 571/2003 si ale art 140 alin 2 ^ 1 lit c cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.23 alin.1 si 2 si alin 8 - alin.11 din HGR 44/2004, organele de inspectie fiscala neconstatind diferente.

Prin decontul de TVA nr. .../....2010 dl. GN si-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de ... lei astfel :

- ... lei aferent achizitiilor de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19 % (rd.21 din decont)
- suma de ... lei - regularizari taxa dedusa (rd.28 din decont).

Urmare verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. GN beneficiaza de dreptul de deducere pntru suma de .. lei ce este aferenta materialelor si serviciilor efectuate de catre acesta in perioada 10.03.2010 - 30.06.2010 si puse in opera la bl.... situat in Rm. Valcea, str. O....., nr. .../....

Suma de ... lei reprezinta TVA totala inregistrata pe facturile de achizitie materiale de constructii si servicii emise de furnizori catre persoana fizica CF, in perioada noiembrie 2007 - martie 2010 din care ... lei TVA inregistrata pe facturi ulterior donatiei din data de 26.10.2010 (anexa 3) si inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii iunie 2010 intocmit de dl. GN.

In analitic s-au mai constatat urmatoarele aspecte privind taxa pe valoare adaugata in suma de lei :

- lei reprezinta TVA inregistrata pe facturi proforma (anexa5) ;
- lei TVA inregistrata pe facturi inregistrate de doua ori (anexa 6) ;

- ... lei TVA pentru achizitii ce nu privesc obiectivul de investitii pentru care s-a solicitat rambursarea.

Total lei

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. GN a procedat la inscrierea eronata in decontul de TVA intocmit la luna iunie 2010, a TVA aferenta achizitiilor facute de CF, inainte si dupa data efectuarii donatiei neacordind drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei in conformitate cu : art.145 alin. (4) , art.146 alin(1) lit a si art.155 alin. (5) din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu dispozitiile pct. 45 alin. 2 din HGR 44/2004 de aprobare a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia.

Drept urmare s-a stabilit o diferenta de TVA de plata suplimentara in suma de ... lei.

In contestatia formulata petentul nu este de acord cu masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de ... lei, *cu consecinta stabilirii unei diferente de TVA de plata in acelasi cuantum.*

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată este legal datorată de domnul GN.

In fapt, la data de ...**2009**, a intervenit contractul de donatie autentificat de BNP.. Claudia sub nr. ..., potrivit caruia GN cu domiciliul in localitatea B..., sat B..., județul Vâlcea a dobândit de la dl. CF, CNP următoarele imobile :

- un imobil situat in Rm. Valcea, str. L. ..., nr. ... , compus dintr-un teren curti si constructii in supr. de 241 mp cu nr. cadastral-CI -U6,evaluat la suma de lei;

- terenuri curti constructii in suprafata totala de 1.821 mp situate in intravilanul municipiului Rm. Valcea, str. O..., punctul " La ... ", evaluat la suma de lei.

DI. GN a realizat tranzactii imobiliare, respectiv vinzari de apartamente in perioada dec. 2009 - iunie 2010 in valoare de ... euro echivalentul a .. lei, depasind inca din luna decembrie 2009 limita de .. euro prevazuta la art.152 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile, avind obligatia ca in conformitate cu prevederile art.153 alin.1 lit b din aceasi act normativ sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la sfirsitul lunii in care a atins acest plafon.

Aceste vinzari privesc apartamente situate in următoarele imobile :

- imobilul situat in Rm. Valcea, str. L..., nr. ..., a carei receptie a fost facuta conform proces verbal nr. .../.../.....2008;

- imobilul situat in Rm. Valcea, str. O..., nr..., bl.nr... , receptionat conform proces verbal2009 .

Organele de inspectie fiscala au conchis astfel ca in conformitate cu pct.66 alin.1 lit c din HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare incepind cu data de 01.02.2010 pentru operatiunile economice derulate dupa aceasta data datoreaza TVA.

Ulterior datei de 01.02.2010, dl. GN a obtinut venituri din operatiuni impozabile taxabile in suma de .. lei, pentru care a colectat taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei, in

temeiul dispozitiilor art.137 alin.1 lit. a din Legea 571/2003 si ale art. 140 alin. 2 ^ 1 lit. c cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.23 alin.1 si 2 si alin. 8 - alin.11 din HGR 44/2004.

Prin decontul de TVA nr. .../...2010 dl. GN si-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de ... lei astfel :

- ... lei aferent achizitiilor de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19 % (rd.21 din decont)
- suma de ... lei - regularizari taxa dedusa (rd.28 din decont) .

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. GN beneficiaza de dreptul de deducere pentru suma de .. lei ce este aferenta materialelor si serviciilor efectuate de catre acesta in perioada 10.03.2010 - 30.06.2010 si puse in opera la bl.... situat in Rm. Valcea, str. O...., nr. ../....

Suma de ... lei reprezinta TVA totala inscrisa pe facturile de achizitie materiale de constructii si servicii emise de furnizori catre persoana fizica CF, in perioada noiembrie 2007 - martie 2010 din care .. lei TVA inscrisa pe facturi ulterior donatiei din data de 26.10.2010 (anexa3) si inscrisa in jurnalul de cumparari aferent lunii iunie 2010 , intocmit de dl. GN.

Totodata din analiza taxei pe valoare adaugata inscrisa pe facturile avind ca beneficiar pe dl. CF, s-a constatat ca :

- ... lei reprezinta TVA inscrisa pe facturi proforma (anexa5) ;
- ... lei TVA inscrisa pe facturi inregistrate de doua ori (anexa 6) ;
- ... lei TVA pentru achizitii ce nu privesc obiectivul de investitii pentru care s-a solicitat rambursarea.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. GN a procedat la inscrierea eronata in decontul de TVA intocmit la luna iunie 2010, a TVA aferenta achizitiilor facute de CF, inainte si dupa data efectuarii donatiei neacordind drept de deducere pentru TVA in suma de .. lei in conformitate cu : art.145 alin. (4) , art.146 alin.(1) lit. a si art.155 alin. (5) din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu dispozitiile pct. 45 alin 2 din HGR 44/2004 de aprobare a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia, stabilindu-se o diferenta suplimentara deTVA de plata in acelasi cuantum.

In contestatia formulata, petentul nu este de acord cu masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de ... lei, pe motiv ca blocul a fost construit cu fonduri provenind de la ambii asociati in cota de 50 % fiecare iar facturile de achizitii materiale si servicii au fost emise de vinzatori pe numele cumparatorului CF, intrucit autorizatiile de construire nr..../.../2008 si nr.../..../2009 au fost eliberate pe numele acestuia ca proprietar al terenului.

Totodata petentul sustine ca activitatea economica a fost inceputa de CF, iar investitia a fost finalizata de GN, ambii deveniti persoane impozabile din punct de vedere al TVA, cel din urma fiind cel care a realizat si operatiunile constind in vinzarea apartamentelor.

Potentul sustine astfel ca, vinzarile de apartamente s-au facut in numele sau, constructia a fost realizata atat de el cit si de dl. CF si drept urmare a considerat ca are dreptul legal de deducere al TVA aferenta si cumpararilor de bunuri si servicii efectuate pe numele CF, chiar daca facturile fiscale au fost emise pe numele acestuia, cit timp aceste achizitii erau destinate activitatii economice comune si realizarii de operatiuni taxabile.

Potentul sustine ca potrivit legii, activitatea economica se considera ca fiind inceputa, din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective respectiv

incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii premergatoare pentru initierea unei activitati economice.

In sustinerea contestatiei petentul a anexat un "contract de colaborare" incheiat la data de ...2008, intre GN cu domiciliul in localitatea B., sat B..., județul Vâlcea si CF din Rm. Valcea, str. N. I... nr....., potrivit caruia, de comun acord, s-a convenit sa se construiasca un bloc de locuinte pe terenul situat in Rm. Valcea, str. O... nr. ..., proprietatea celui din urma.

Potrivit mentiunilor din acesta, banii necesari construirii imobilului au fost alocati de cei doi in sume egale, pe masura achizitionarii materialelor si platii constructorilor, iar in ceea ce priveste terenul, potrivit actului intocmit, dl. GN se angajeaza, sa-l despagubeasca pe dl. CF pentru jumătate din terenul pus la dispozitie in vederea construirii blocului de locuinte, cu suma de " ... ", pina cel tirziu luna martie 2009.

Totodata se mai stipuleaza ca veniturile obtinute din vnzarea apartamentelor vor fi impartite intre cei doi in cote egale, dupa retinerea de catre notar a impozitului pe venit datorat.

Cauza supusă soluționării este dacă dl.GN din Rm. Vâlcea poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata în sumă de lei in conditiile in care aceasta este aferenta achizitiilor de materiale de constructii si servicii facute de o alta persoana decit acesta pentru edificarea unui imobil al carui proprietar, cu titlu gratuit (donatie), a devenit petentul.

În drept , art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mentioneaza:

" (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, alin.(5);[...] "

Din textul de lege invocat anterior, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei, se reține că orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, *aferenta bunurilor care i-au fost livrate* sau urmează să îi fie livrate, și *pentru prestările de servicii care i-au fost prestate* ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care este documentul de înregistrare în evidența contabilă și care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin (5) .

Astfel, **art.155, alin (5)** din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

" (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut [la art. 153](#), dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut [la art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România si

si-a desemnat un reprezentant fiscal, daca acesta din urma este persoana obligata la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut [la art. 153](#), ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;

f) numele si adresa cumparatorului, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumparatorul este înregistrat, [conform art. 153](#), precum si adresa exacta a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrarilor intracomunitare de bunuri prevazute [la art. 143](#) alin. (2) lit. d);[...]"

p) orice alta mentiune ceruta de acest titlu. "

Analizând constatările efectuate prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă că petentul a dedus TVA in suma de ... lei pe baza unor facturi care nu întrunesc calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate a operațiunilor derulate de petent întrucât acestea contin date de identificare ale cumparatorului de bunuri sau sarvicii care nu ii apartin .

Astfel, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni economice, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, , vizat și aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea poartă răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat .

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, Ordinului 1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, stipulează :

" 1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz .

"2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care întocmeste documentul;
- numarul documentului si data întocmirii acestuia;
- **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (când este cazul);**
 - coninutul operatiunii economico-financiare si, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
 - datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
 - numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor în drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;
 - alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate."

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...] "

Fata de cele de mai sus, se retine ca orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, cu condiția ca acesta să conțină cel puțin următoarele elemente principale : denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul, menționarea partilor care participă la efectuarea operațiunii, precum și alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate .

Or, așa cum s-a reținut anterior, este vorba despre documente cu regim special, respectiv facturi fiscale, emise de diverse societăți pe numele d-lui CF, petentul, în persoana d-lui GN, nefiind parte a acestor operațiuni economice, deoarece documentele conțin date de identificare ale cumparatorului care nu îi aparțin și deci nu îndeplinesc calitatea de document justificativ .

Potrivit prevederilor legale menționate, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a bunurilor sau serviciilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca taxa pe valoare adăugată să fie deductibilă fiscal.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește posibilitatea deducerii TVA, în cazul în care documentele justificative cuprind informații sau mențiuni incomplete, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 , Înalta Curte de Casație și Justiție a decis:

" Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA."

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia conform contractului de colaborare încheiat la data de ...2008 cu dl. CF blocul a fost construit cu fonduri provenind de la ambii asociați în cota de 50 % fiecare, activitatea economică a fost începută de CF, investiția a fost finalizată de GN, ambii deveniți persoane impozabile din punct de vedere al TVA, cel din urmă fiind și cel care a realizat și operațiunile constând în vânzarea apartamentelor, se rețin următoarele :

Prin așa zisul "contract de colaborare" încheiat la data de ...2008 între GN cu domiciliul în localitatea B...., sat B... județul Vâlcea și CF din Rm. Valcea, str. N. .. nr...., de comun acord s-a convenit să se construiască un bloc de locuințe pe terenul situat în Rm. Valcea, str.O.... nr. , proprietatea celui din urmă.

În punctul de vedere exprimat relativ la contestația formulată, întocmit în conformitate cu pct.3 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală aprobate de Ordinul Pres. ANAF 519/2005 , organele de inspecție fiscală precizează că contractul în cauză nu a fost prezentat echipei de inspecție fiscală, iar *prin declarația dată de dl. GN la data de2010, sub sancțiunea faptei de fals în declarații prevăzută de art.292 din Codul penal, s-a precizat că s-au pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele și informațiile necesare desfășurării inspecției fiscale și că acesta răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.*

În drept, regulile privind asocierile fără personalitate juridică sunt prevăzute de art.86 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare astfel :

" (1) Prevederile prezentului articol nu se aplică:

- pentru asocierile fara personalitate juridica prevazute la [art. 28](#);
- fondurilor de investitii constituite ca asociatii fara personalitate juridica;
- asocierilor cu o persoana juridica platitoare de impozit pe profit, caz în care sunt aplicabile numai reglementarile fiscale din [titlul II](#).
- fondurilor de pensii administrat privat si fondurilor de pensii facultative constituite conform prevederilor legislatiei specifice în materie.

(2) În cadrul fiecărei asocieri fara personalitate juridica, constituita potrivit legii, asociatii au obligatia sa încheie contracte de asociere în forma scrisa, la începerea activitatii, care sa cuprinda inclusiv date referitoare la:

- a) partile contractante;
- b) obiectul de activitate si sediul asociatiei;
- c) contributia asociatilor în bunuri si drepturi;
- d) cota procentuala de participare a fiecarui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzatoare contributiei fiecaruia;
- e) desemnarea asociatului care sa raspunda pentru îndeplinirea obligatiilor asociatiei fata de autoritatile publice;**
- f) conditiile de încetare a asocierii. Contributiile asociatilor conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociatie. **Contractul de asociere se înregistreaza la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul sa refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.**

(3) În cazul în care între membrii asociati exista legaturi de rudenie pâna la gradul al patrulea inclusiv, partile sunt obligate sa faca dovada ca participa la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra carora au drept de proprietate. Pot fi membri asociati si persoanele fizice care au dobândit capacitate de exercitiu restrânsa.

(4) Asocierile au obligatia sa depuna la organul fiscal competent, pâna la data de 15 martie a anului urmator, declaratii anuale de venit, conform modelului stabilit de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, care vor cuprinde si distributia venitului net/pierderii pe asociati.

(5) Venitul/pierderele anual/anuale, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociatilor, proportional cu cota procentuala de participare corespunzatoare contributiei, conform contractului de asociere.

(6) Tratamentul fiscal al venitului realizat din asociere, în alte cazuri decât asocierea cu o persoana juridica, va fi stabilit în aceeasi maniera ca si pentru categoria de venituri în care este încadrat."

Normele metodologice emise in aplicarea Legii 571/2003 rep privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare la pct.184,185 si 186 expliciteaza in acest sens urmatoarele :

" **184.** Sunt supuse **obligatiei de încheiere si înregistrare a unui contract de asociere** atât asociatiile fara personalitate juridica, ale caror constituire si functionare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociatii familiale, cabinete medicale

grupate, cabinete medicale asociate, societate civila medicala, cabinete asociate de avocati, societate civila profesionala de avocati, notari publici asociati, asociatii în participatiune constituite potrivit legii, **cât si orice asociere fara personalitate juridica constituita în baza Codului civil.**"

" **185.** Asociatul desemnat conform prevederilor [art. 86](#) alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare are si urmatoarele obligatii:

- sa asigure organizarea si conducerea evidentelor contabile;
- sa determine venitul net/pierderea obtinut/obtinuta în cadrul asociatiei, precum si distribuirea venitului net/pierderii pe asociati;
- sa depuna o declaratie privind veniturile si cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociatia este înregistrata în evidenta fiscala;
- sa înregistreze contractul de asociere, precum si orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociatia este înregistrata în evidenta fiscala, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociatiei se înțelege locul principal de desfasurare a activitatii asociatiei;
- sa reprezinte asociatia în verificarile efectuate de organele fiscale, precum si în ceea ce priveste depunerea de obiectiuni, contestatii, plângeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- sa raspunda la toate solicitarile organelor fiscale, atât cele privind asociatia, cât si cele privind asociatii, legate de activitatea desfasurata de asociatie;
- sa completeze Registrul pentru evidenta aportului si rezultatului distribuit;
- alte obligatii ce decurg din aplicarea [titlului III](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare."

"**186.** Asociatia, prin asociatul desemnat, depune pâna la data de 15 martie a anului urmator, la organul fiscal la care asociatia este înregistrata în evidenta fiscala, o declaratie anuala care cuprinde venitul net/pierderea realizat/realizata pe asociatie, precum si distributia venitului net/pierderii pe fiecare asociat.

O copie de pe declaratie se transmite de catre asociatul desemnat fiecarui asociat. Pe baza acestei copii asociatii vor cuprinde în declaratia de venit venitul net/pierderea ce le revine din activitatea asociatiei."

Fata de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca in cazul oricarei asocieri fara personalitate juridica constituita, asociatii au obligatia sa încheie contracte de asociere în forma scrisa la începerea activitatii, care trebuie sa cuprinda o serie de date precizate în mod expres de legea fiscala, inclusiv date referitoare la desemnarea asociatului care sa raspunda pentru îndeplinirea obligatiilor asociatiei fata de autoritatile publice .

Contractul de asociere se înregistreaza obligatoriu la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia, *organul fiscal avind dreptul sa refuze înregistrarea acestuia, în cazul în care acesta nu cuprinde datele solicitate, prevazute in mod expres de legea fiscala.*

Totodata, asocierile de acest fel au obligatia sa depuna la organul fiscal competent, pâna la data de 15 martie a anului urmator, declaratii anuale de venit, conform modelului stabilit de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, care vor cuprinde si *distributia*

venitului net/pierderii pe asociati. O copie de pe declaratie se transmite de catre asociatul desemnat fiecarui asociat. Pe baza acestei copii, asociatii vor cuprinde în declaratia de venit venitul net/pierderea ce le revine din activitatea asociatiei.

În cazul în care între membrii asociati exista legaturi de rudenie pâna la gradul al patrulea inclusiv, partile sunt obligate sa faca dovada ca participa la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra carora au drept de proprietate.

Asadar, fata de situatia de fapt prezentata, rezulta ca, contractul de colaborare incheiat la data de 15.01.2008, putea sa dea nastere unei asocieri fara personalitate juridica daca erau indeplinite urmatoarele conditii :

- era desemnat asociatul care sa raspunda pentru îndeplinirea obligatiilor asociatiei fata de autoritatile publice;

- contractul indeplinea toate conditiile pentru a fi inregistrat la organul fiscal teritorial, era inregistrat in termen de 15 zile de la data incheierii acestuia , respectiv pina la data de 01.02.2008;

- pina la data de 15.03.2009, se depunera la organul fiscal teritorial declaratia anuala de venit, conform modelului stabilit de ANAF, care sa cuprinda distributia venitului net/pierderii pe cei doi asociati.

Cum nici una din cele trei conditii nu a fost indeplinita rezulta fara echivoc ca in speta nu poate fi vorba de o asociere asa cum apare definita de legea fiscala.

Mai mult decit atat, contractul asa cum apare incheiat, nu indeplineste nici conditiile reglementate de art.251-256 Cod comercial privind Contractul de asociatiune in participatiune deoarece potrivit acestuia participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune, iar drepturile asociatilor se limiteaza in a li se da socoteala de lucurile aduse in asociatiune si de beneficii si pierderi.

Astfel, in contractul de colaborare anexat in copie la contestatia formulata, se precizeaza ca banii necesari construirii imobilului au fost alocati de cei doi in sume egale, pe masura achizitionarii materialelor si platii constructorilor, iar in ceea ce priveste terenul, potrivit actului intocmit, dl. GN se angajeaza, sa-l despagubeasca pe dl. CF pentru jumatate din terenul pus la dispozitie in vederea construirii blocului de locuinte, cu suma de "...", pina cel tirziu luna martie 2009. Totodata se mai stipuleaza ca veniturile obtinute din vinzarea apartamentelor vor fi impartite intre cei doi in cote egale, dupa retinerea de catre notar a impozitului pe venit datorat.

Astfel in contract nu apare clar care este contributia fiecarui asociat la realizarea operatiunilor, daca dl. GN are drept de proprietate pentru jumatate din terenul pus la dispozitie de Dl. CF, nu se specifica, cui revine raspunderea pentru obligatiile contractuale in relatiile cu tertii, cine conduce si administreaza asociatiunea, etc.

In aceste conditii, organele de solutionare apreciaza ca daca contractul de colaborare era real atunci contractul de donatie datat 26.10.2009, autentificat sub nr. .. la Biroul Notarial ... Claudia Mihaela, nu corespunde realitatii.

Aceasta deoarece nu se putea dona ceea ce deja ii apartinea d-lui GN, respectiv jumatate din teren si din investitia efectuata, daca asociatiunea intr-adevar ar fi existat in realitate.

Or, in contractul de donatie se stipuleaza ca "Donatorul intra in stapinirea de fapt si de drept a imobilelor donate incepind de astazi, data autentificarii prezentului in scris"

Asadar, se poate concluziona ca nu este indeplinita nici conditia prevazuta la art.86 alin (3) din Codul fiscal care stipuleaza ca : " În cazul în care între membrii asociati exista legaturi de rudenie pâna la gradul al patrulea inclusiv, partile sunt obligate sa faca dovada ca participa la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra carora au drept de proprietate."

Asa cum apare de altfel definit contractul de donatie la art.800 - 941 Cod civil, acesta este un contract solemn, pentru validitatea caruia este necesara forma in scrisului autentic prin care o parte, cu intentie liberala, isi micșoreaza irevocabil patrimoniul sau in favoarea celeilalte parti, fara a urmari de la acesta o contraprestatie.

Deci contractul de donatie este un contract cu titlu gratuit, translativ de proprietate, donatorul micșorându-si patrimoniul fara a primi un echivalent pentru aceasta.

Asadar, organele de solutionare apreciaza ca prin actul de donatie asa cum a fost intocmit se combate existenta oricarui fel de conventie sau colaborare daca a fost incheiata vreodata între dl. CF si petent, deoarece cu ocazia intocmirii acestuia toate cele 40 de imobile au iesit din patrimoniul celui dintii si au intrat in patrimoniul petentului, fara plata.

Pct.61 din Normele metodologice emise in aplicarea Art. 145 din Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza :

" (6) În sensul [art. 152](#) alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicita înregistrarea în scopuri de taxa prin optiune conform prevederilor [art. 152](#) alin. (3), coroborate cu prevederile [art. 153](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, **si persoanele impozabile care solicita înregistrarea în scopuri de taxa în cazul depasirii plafonului de scutire în termenul stabilit la [art. 152](#) alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:**

a) bunurilor aflate în stoc si serviciilor neutilizate, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de executie, aflate în proprietatea lor în momentul trecerii la regimul normal de taxa, cu conditia, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevazuta la [art. 149](#) alin. (2) din Codul fiscal, sa nu fi expirat.

(7) Ajustarile efectuate conform alin. (6) se înscriu în primul decont de taxa depus dupa înregistrarea în scopuri de taxa conform [art. 153](#) din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, dupa caz, într-un decont ulterior.

(8) Pentru ajustarea taxei prevazute la alin. (6), persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca conditiile si formalitatile prevazute la [art. 145 - 149](#) din Codul fiscal. Prin exceptie de la prevederile [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achizitii de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie sa contina mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform [art. 153](#) din Codul fiscal."

Asadar, pentru a putea beneficia de ajustarea taxei pe valoarea adaugata in scrisa in decontul depus de petent dupa inregistrarea in scopuri de taxa a acestuia, trebuia sa existe obligatoriu o factura emisa de dl. CF pentru dl. GN, pentru cele 40 de imobile al carui proprietar a devenit .

Cum in cazul contractului de donatie,asa cum s-a aratat, nu este vorba de vreun echivalent, de vreo plata, pe cale de consecinta nu poate fi vorba nici de vreo factura in care sa fie inregistrata taxa pe valoare deductibila aferenta donatiei.

Drept urmare, pentru aceste considerente organele de solutionare apreciaza ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca petentul nu beneficiaza de drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise pe numele d-lui CF, in suma de ... lei.

In ceea ce priveste cererea petentului potrivit careia in situatia in care se apreciaza ca nu are drept de deducere a TVA aferenta facturilor fiscale emise pe numele lui CF in suma de .. lei, solicita aplicarea prevederilor art.127 (9) Cod fiscal si acordarea acestui drept pentru aceasta suma varului sau se retin urmatoarele :

Art.127 alin (9)din Codul Fiscal prevede ca :

"Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate în numele asocierii sau organizatiei respective".

Potrivit considerentelor retinute anterior, rezulta fara echivoc ca nu poate fi vorba de vreo asociere intre petent si dl. CF.

Organele de inspectie fiscala abilitate, potrivit competentei conferite de Codul de procedura fiscala, verifica si controleaza fiecare persoana impozabila ce reprezinta subiect de drept fiscal, pentru activitatile/operatiunile economice desfasurate.

In speta inasa, dl. GN reprezinta parte a raportului juridic fiscal care a formulat cauza dedusa judecatii dar care nu detine calitatea de a formula cereri in numele sau pentru dl. CF .

Drept urmare, potrivit Titlului VII din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala sunt abilitate in prima instanta sa analizeze si sa aprecieze daca persoana impozabila CF poate beneficia sau nu de drept de deducere pentru taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei, inregistrata pe facturile emise pe numele sau.

In ceea ce primeste sustinerea petentului potrivit careia facturile de achizitii materiale si servicii au fost emise de vinzatori pe numele cumparatorului CF, intrucit autorizatiile de construire nr.-./.../2008 si nr.../...../2009 au fost eliberate pe numele acestuia ca proprietar al terenului, nici aceasta nu poate fi primita de organele de solutionare, intrucit achizitia de materiale si servicii nu este conditionata in cazul persoanelor fizice de prezentarea actului de proprietate al terenului sau imobilului.

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia o activitate economica se considera ca fiind inceputa, din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective respectiv incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii premergatoare pentru initierea unei activitati economice, nici aceasta nu poate fi primita de organele de solutionare deoarece in cauza prin donatia efectuata, donatorul chiar daca a efectuat investitii premergatoare si a angajat costuri in numele sau, si-a micșorat patrimoniul transmitind petentului cu titlu gratuit dreptul de proprietate asupra imobilelor in discutie.

De aceea, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta fara echivoc ca petentul a inceput sa angajeze propriile costuri si sa faca investitii pentru initierea unei activitati economice, dupa ce a devenit proprietarul imobilelor. Pentru taxa pe valoare

adaugata aferenta acestor cheltuieli angajate de petent, prin constatările efectuate, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere.

Concluzionând, potrivit considerentelor retinute mai sus si a dispozitiilor legale in materie de TVA și ținând cont de faptul că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu contin toate informatiile prevazute de legiuitor astfel incit petentul sa poata beneficia de drept de deducere, contestatia formulata pentru TVA in suma de .. lei apare ca neintemeiata, asupra acesteia organele de solutionare urmand sa se pronunte in consecinta

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), art.211 si art.216 alin (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007,cu modificarile si completarile ulterioare se :

DECIDE

Respingerea în totalitate a contestatiei formulate de **dl. GN** pentru suma totala de .. **lei** reprezentind taxa pe valoarea adăugată, ca neintemeiata.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.