

DECIZIA nr. 718 din 09.09. 2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul in str. sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 cu privire la contestatia formulata de ABC SRL din Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2014 si comunicata sub semnatura si stampila in data de2014.

Societatea ABC SRL contesta diferenta suplimentara de TVA in suma de S1 lei, precum si neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de S2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

I. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX TTT/2014 organele fiscale din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuarii controlului anticipat al deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.10.2008-30.09.2013.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX TTT/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la aprobare la rambursare a TVA in suma de AR lei si la respingerea la rambursare a TVA in suma de RR lei, cu consecinta ramanerii TVA de plata in suma de DP lei si a accesoriilor aferente in suma de AC lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca are dreptul la deducerea TVA in suma de S1 lei in baza intentiei declarate de a obtine venituri

taxabile conform art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice, indeplinindu-se si conditiile de forma potrivit facturilor puse la dispozitia organelor de control.

Constructia ce se doreste a fi ridicata pe terenul asociatului in baza contractului de comodat urmeaza a fi utilizata ca sediu secundar, punct de lucru, in vederea inchirierii catre un operator turistic potrivit obiectului de activitate secundar, iar intentia societatii de a o utiliza in scop taxabil rezulta din contractul de comodat si din actul aditional din 25.02.2014. Alte elemente pentru justificarea intentiei nu au putut fi aduse avand in vedere ca imobilul nu era finalizat, receptia acestuia fiind necesara pentru incheierea unui acord cadru cu operatori din domeniul turistic.

In ceea ce priveste recunoasterea dreptului de deducere pentru TVA in suma de S2 lei, ABC SRL sustine ca taxa este aferenta achizitiei unor servicii de leasing imobiliar. Deoarece pentru imobil a fost depusa optiunea de taxare in timpul inspectiei fiscale, societatea arata ca este de acord cu constatarea organelor de control in privinta obligatiei societatii de a colecta TVA pentru inchirierea imobilului in perioada verificata, dar solicita si deducerea TVA aferenta leasingului pentru acest imobil si care, dintr-o eroare materiala, nu a fost considerata de societate drept deductibila. In acest sens, societatea invoca prevederile art. 94 alin. (3) lit. a) din Codul de procedura fiscala in baza carora inspectorii fiscali pot stabili si diferente in minus fata de creanta fiscala, cu atat mai mult cu cat inspectia se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa controlului.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de S1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia unor bunuri si servicii destinate constructiei unei locuinte de vacanta intr-o statiune turistica, pe terenul aflat in proprietatea asociatului unic, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a utiliza constructia in folosul unor operatiuni taxabile viitoare.

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscale nr. F-SX ZZZ/2014 ABC SRL si-a dedus TVA in suma de S1 lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii unui imobil "locuinta de vacanta P+1E" din statiunea MN.

Imobilul este construit pe terenul aflat in proprietatea asociatului unic DL si a sotiei sale, pus la dispozitia societatii in baza contractului de comodat incheiat la data de 01.11.2012 si are la baza autorizatia de construire nr. 160/05.11.2012 emisa pe numele celor doi soti.

Prin nota explicativa nr.2014 administratorul/asociatul unic al societatii sustine ca imobilul este finalizat in proportie de 95%, ca procesul-verbal de receptie a lucrarilor urmeaza a fi incheiat in urmatoarele doua luni calendaristice si ca intentia societatii este sa inchirieze imobilul printr-o agentie imobiliara, sa-l introduca in circuitul turistic sau sa-l vanda ca atare, in functie de conditiile pietii.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca potrivit art. 577 din Codul civil, dreptul de proprietate asupra lucrarii se naste in favoarea proprietarului terenului, daca prin lege sau act juridic nu se prevede altfel si, intrucat imobilul construit nu este proprietatea societatii, ci a persoanelor fizice, nu se va putea realiza o activitate economica generatoare de operatiuni taxabile viitoare.

Deoarece autorizatia de construire este pe numele persoanelor fizice, iar societatea nu are drept real principal asupra terenului si nici nu a adus dovezi obiective privind intentia de a desfasura in viitor operatiuni taxabile, inclusiv in ceea ce priveste notificarea optiunii de a taxa operatiunile de inchiriere, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de S1 lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii unui imobil "locuinta de vacanta P+1E" din statiunea MN.

Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca nota explicativa a asociatului unic si contractul de comodat cu actul aditional din 25.02.2014 reprezinta dovezi obiective pentru justificarea intentiei de a desfasura in viitor operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...].**

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta** înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, **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. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal**, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) **trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal**. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(7) **Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/inchirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. **Organele de**

inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului***, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și **realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile** și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, contestatoarea ABC SRL reclama dreptul de deducere pentru achizitiile destinate realizarii unui imobil "locuinta de vacanta P+1E" din statiunea MN si sustine ca nota explicativa a administratorului si contractul de comodat impreuna cu actul aditional reprezinta dovezi obiective pentru justificarea intentiei de a realiza in viitor operatiuni taxabile.

Prin contractul de comodat incheiat in data de 01.11.2012 intre ABC SRL, in calitate de comodatari si domnul DL (asociat unic si administrator al societatii) si sotia sa, in calitate de comodant partile au convenit punerea la dispozitie comodatului, cu titlu gratuit si pe perioada nedeterminata, a unui teren in suprafata de 3.000 mp situat in statiunea MN. Comodantul are dreptul sa ceara rezilierea contractului in care comodatul nu-si respecta obligatiile prevazute in contract, printre care sa foloseasca lucrul potrivit destinatiei sale si sa-l restituie la implinirea termenului stipulat. Comodatul are dreptul sa i se asigure folosinta bunului pe toata durata contractului, cu destinatia de punct de lucru si sa ceara restituirea sumelor platite pentru conservarea bunului.

La data de 05.11.2012 Primaria municipiului a emis pe numele celor doi sotii autorizatia de construire pentru edificarea unei case de vacanta "P+11E" si imprejmuire teren.

In timpul derularii inspectiei societatea a prezentat actul aditional nr. 1/25.02.2014 la contractul de comodat prin care partile mentioneaza ca, odata cu dreptul de folosinta asupra terenului, este transmis si beneficiul autorizatiei de construire nr. 160/05.11.2012, respectiv dreptul de a executa lucrarile de construire autorizate. Comodatul are dreptul de a folosi imobilul in vederea realizarii obiectului sau de activitate (incluzand aici si stabilirea unui punct de lucru), precum si in alte scopuri comerciale, incluzand, dar fara a se limita la dreptul de a transmite folosinta asupra imobilului, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, catre orice alte persoane, prin orice mijloace. Termenul contractului de comodat a fost modificat la 15 ani, expirand la 1 noiembrie 2027.

Prin nota explicativa nr.2014 administratorul/ asociatul unic al societatii sustine ca imobilul este finalizat in proportie de 95%, ca procesul-verbal de receptie a lucrarilor urmeaza a fi incheiat in urmatoarele doua luni calendaristice si ca intentia societatii este sa inchirieze imobilul printr-o agentie imobiliara, sa-l introduca in circuitul turistic sau sa-l vanda ca atare, in functie de conditiile pietii.

Asa cum rezulta din cele prezentate, cele doua documente invocate de societatea contestatoare **nu pot fi considerate drept dovezi obiective** privind desfasurarea in viitor de operatiuni taxabile, avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, pentru constructia edificata pe terenul aflat in proprietatea persoanelor fizice exista prezumtia legala ca este facuta de proprietari, pe cheltuiala acestora, dreptul de proprietate apartinand acestora, asa cum reiese din prevederile art. 577, art. 579 si art. 580 din Codul civil:

“Art. 577. - (1) **Construcțiile, plantațiile și orice alte lucrări efectuate asupra unui imobil, denumite în continuare lucrări, revin proprietarului aceluși imobil dacă prin lege sau act juridic nu se prevede altfel.**

(2) Când lucrarea este realizată de proprietarul imobilului cu materialele sale sau cu materialele altuia, **dreptul de proprietate asupra lucrării se naște în favoarea proprietarului imobilului din momentul începerii lucrării, pe măsura realizării ei, dacă prin lege sau act juridic nu se prevede altfel”.**

“Art. 579. - (1) **Orice lucrare este prezumată a fi făcută de proprietarul imobilului, cu cheltuiala sa și că este a lui, până la proba contrară.**

(2) **Proba contrară se poate face când s-a constituit un drept de suprafață, când proprietarul imobilului nu și-a intabulat dreptul de proprietate asupra lucrării noi sau în alte cazuri prevăzute de lege”.**

“Art. 580. - (1) În cazul în care a realizat lucrarea cu materialele altuia, proprietarul imobilului devine proprietarul lucrării, neputând fi obligat la desființarea acesteia și nici la restituirea materialelor întrebuițate.

(2) **Proprietarul materialelor are numai dreptul la contravaloarea materialelor, precum și la repararea, în condițiile legii, a oricăror alte prejudicii cauzate”.**

Or, din prevederile contractuale prezentate anterior (contract de comodat plus act adițional) rezulta cu claritate faptul că ABC SRL are dreptul să ceară doar restituirea sumelor plătite pentru conservarea bunului dat în comodat, adică a terenului, **prezumția legală a dreptului de proprietate al persoanelor fizice asupra clădirii construite fiind întărită prin însuși faptul că în contract și în actul adițional ulterior (acte juridice) nu există nicio clauză cu privire la revenirea proprietății asupra clădirii în favoarea societății care a construit-o.**

Pentru a demonstra că **respectiva clădire aparține societății** și că aceasta o poate utiliza în scopuri taxabile în viitor, **inclusiv prin vânzarea ca atare, așa cum se afirmă în nota explicată dată de asociatul unic/administratoarea societății societatea nu a prezentat actul juridic prin care proprietarii terenului au constituit în favoarea societății dreptul de suprafață și nici nu a făcut dovada că societatea și-a intabulat în cartea funciară dreptul de proprietate asupra construcției realizate, deși în nota explicativă susținea că procesul-verbal de recepție a clădirii trebuia încheiat în două luni de la data notei explicative nr.2014.**

Ca atare, documentația prezentată nu poate fi considerată drept dovadă obiectivă pentru justificarea realizării de operațiuni taxabile de către societate prin vânzarea clădirii nou-construite, căci vreme societatea nu are niciun drept asupra acesteia.

În al doilea rând, în ceea ce privește închirierea construcției (fie direct, fie prin intermediul unei agenții de turism) se reține că întemeiate sunt mențiunile organelor de inspecție fiscală în concluziile cu privire la punctul de vedere al contribuabilului, în sensul că intenția de a desfășura în viitor operațiuni de închiriere taxabile trebuia dovedită prin operațiuni premergătoare închirierii,

cum ar fi diverse modalitati de atragere a chiriasilor prin anunturi publicitare, studii de piata etc. urmate de incheierea contractului/contractelor si care sa poata demonstra obiectiv aceasta intentie.

Altminteri, simpla prevedere a posibilitatii inchirierii imobilului inregistrata in contractul de comodat incheiat intre doua parti afiliate (societatea comodatara si asociatul unic cu sotia, in calitate de comodanti), precum si propria afirmatie a asociatului unic/administrator din nota explicativa nu pot fi considerate dovezi obiective intrucat emana de la insasi societatea contestatoare si de la reprezentantii sai afiliati reprezentand, in fapt, doar simple declaratii de intentii; or, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inregistrurilor emane exclusiv de societatea contestatoare si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate** de contestatoare. In considerarea faptului ca documentele invocate de societate (contractul si nota explicativa) nu pot fi considerate dovezi obiective sunt relevante atat **natura constructiei** pentru care se solicita deducerea TVA ("locuinta de vacanta P+1E" din statiunea MN) si **care poate fi utilizata cu usurinta in scopuri personale** de catre proprietarii de teren, persoane afiliate in societate, cat si incheierea actului aditional cu referiri specifice la inchiriere abia in timpul derularii inspectiei fiscale, respectiv in 25.02.2014. La acestea se adauga si faptul ca societatea contestatoare nu a inregistrat in cartea funciara a terenului contractul de comodat, in vederea opozabilitatii lui fata de terti, potrivit legislatiei specifice in domeniu.

Fata de cele mai sus aratate se va respinge ca neintemeiata contestatia ABC SRL pentru capatul de cerere privind diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de S1 lei.

3.2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de S2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care suma pentru care se solicita acordarea deductibilitatii TVA nu a facut obiectul deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale si care face obiectul contestatiei..

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2014 rezulta ca ABC SRL a inchiriat in regim de scutire, fara drept de deducere a TVA un imobil achizitionat in leasing financiar, in baza contractului de inchiriere incheiat cu Ambasada G, prima factura de chirie fiind emisa fara TVA sub nr. 090/12.09.2012.

Pentru serviciile de leasing financiar achitionate aferente acestui imobil societatea si-a dedus TVA de la data incheierii contractului de leasing si pana la data de 25.10.2012. In data de 01.11.2012, prin nota contabila,

societatea a stornat TVA dedusa pentru lunile septembrie si octombrie 2012, considerand-o nedeductibila, iar ulterior nu a mai dedus TVA facturata de societate de leasing.

Desi a facturat serviciile de inchiriere in regim de scutire fara drept de deducere, in timpul inspectiei fiscale ABC SRL a depus la organele fiscale notificarea nr.2014, prin care a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere in mod retroactiv, incepand cu data de 01.10.2008. Din acest motiv organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA la facturile de chirie emise catre Ambasada G in suma de B lei + K lei aferente perioadei verificate.

Prin contestatia formulata ABC SRL reclama recunoasterea dreptului de deducere pentru TVA in suma de S2 lei pentru achizitia serviciilor de leasing financiar din perioada septembrie 2012 – septembrie 2013, neexercitat initial, pe considerentul ca este aferenta realizarii operatiunilor de inchiriere taxabile si pentru care s-a colectat taxa in urma inspectiei si ca nededucerea initiala a taxei este rezultatul unei erori materiale.

In drept, potrivit art. 21, art. 82, art. 94 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă **drepturi patrimoniale** care, potrivit legii, rezultă **din raporturile de drept material fiscal**.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) **dreptul la perceperea impozitelor**, taxelor, contribuțiilor și a altor sume **care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată**, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale [...]”.

“Art. 82. – (2) **În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale**, dacă acest lucru este prevăzut de lege”.

“Art. 94. – (1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a **diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată** și/sau stabilită, după caz, **la momentul începerii inspekției fiscale**”.

“Art. 206. – (2) **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 emiteră a actului administrativ fiscal**”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente și prevederile art. 147¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“Art. 147¹ – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, **are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145 - 147.

(2) 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.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere”.

“Art. 156². – (2) **Decontul de taxă** întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 **va cuprinde suma taxei deductibile** pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, **suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare** și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale antecitate și ținând cont de specificul taxei pe valoarea adăugată, creanța fiscală reprezentând TVA de plată datorată bugetului de stat ori TVA de rambursat convenită contribuabililor se stabilește de către aceștia prin declarația fiscală, în speta prin decontul de TVA, care cuprinde taxa deductibilă, taxa colectată și rezultatul diferenței dintre cele două – TVA de plată ori TVA de rambursat – **organele de inspecție fiscală fiind îndrituite să stabilească diferențe în plus ori în minus față de creanța fiscală declarată în decontul de taxă** respectiv, depus până la momentul începerii inspecției, **cu alte cuvinte diferențe față de taxa deductibilă ori taxa colectată evidențiată de contribuabili în deconturile de TVA.**

Pe de altă parte, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, **pot face obiectul contestației administrative** numai sumele ori măsurile stabilite și înscrise de organele fiscale în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, în speta **numai sumele înscrise în decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale.**

Or, in speta, asa cum rezulta din situatia de fapt anterior expusa, ABC SRL nu si-a dedus TVA pentru serviciile de leasing financiar achizitionate in perioada septembrie 2012 – septembrie 2013 si **nu a inregistrat in deconturile de TVA depuse la organele fiscale pentru aceasta perioada TVA deductibila in suma de S2 lei, iar aceasta suma nu a facut obiectul deciziei de impunere nr. F-SX TTT/2014.**

Ca atare, nefiind o suma stabilita prin decizia de impunere atacata prin contestatia formulata, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acesteia, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca fiind fara obiect, in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2013 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora:

“Art. 216. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

care se coroboreaza cu prevederile pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect”.

Fata de cele anterior retinute contestatia ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca fiind fara obiect pentru capatul de cerere privind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de S2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1), art. 147¹, art. 153 alin. (1) si art. 156² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1), alin. (2) si alin. (7) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.1 lit. c) din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, art. 21 alin. (2) lit. a), art. 82 alin. (2), art. 94 alin. (3) lit. e), art. 206 alin. (2) si alin. (3), art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de ABC SRL pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S1 lei stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia

fiscala nr. F-SX TTT/2014, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice.

2. Respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de ABC SRL in ceea ce priveste recunoasterea deductibilitatii TVA in suma de S2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata, potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.