



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Judetului Bistrita-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor **DOSAR NR. 42/2010**

DECIZIA NR. 52/25.08.2010

privind soluționarea contestației depusă de SC ... SRL, cu sediul în loc. R

Direcția Generală a Finanțelor Publice B a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. .../09.04.2010 în legătură cu contestația formulată de SC ... SRL din loc. R.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală B prin Decizia de impunere nr. .../18.02.2010 (filele 124-126), act prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de ... **lei**. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .../23.02.2010 (filele 1-115), obiectivul inspecției fiscale parțiale efectuate îl reprezintă verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... **lei** solicitată la rambursare pentru perioada 28.09.2009-31.12.2009.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin adresele nr.... din 12.05.2010, 18.06.2010, 05.07.2010 au fost solicitate petentei precizări și documente necesare soluționării legale și corecte a contestației.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr.137/18.02.2010 (filele 124-126) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală B pentru SC ... SRL s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, din totalul taxei solicitată la rambursare de ... lei, pentru perioada 29.09.2009.-31.12.2009.

Argumentele organelor competente se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr..../23.02.2010 (filele 1-115), raport întocmit în urma inspecției fiscale parțiale, având ca obiectiv verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare. Decontul de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a fost

înregistrat la Administrația Finanțelor Publice S sub nr. .../25.01.2010, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../29.01.2010 (filele 122-123).

În concret, SC ... SRL a înregistrat în evidența contabilă factura .../05.10.2009 emisă de SC ... Rodna, factura cu care s-a achiziționat "*gard metalic-împrejmuire teren*" și aferent căreia a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Bunul facturat de către SC ... SRL reprezintă gard metalic cu amplasament ce împrejmuește terenul subînchiriat petentei de către SC ... R SRL. Organele de control au solicitat societății furnizoare jurnalul de vânzări, balanța de verificare și decontul de taxă pe valoarea adăugată aferente lunii octombrie 2009, pentru a verifica înregistrarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată colectată și declararea la organul fiscal. Potrivit raportului de inspecție fiscală, gardul metalic cu fundație nu poate fi construit dacă proprietarul nu este de acord. În opinia organului de control, dacă proprietarul terenului dorește păstrarea bunului, atunci el este dator a plăti valoarea materialelor și prețul muncii.

În raport de informațiile și documentele avute la dispoziție și prezentate de către petentă, precum și cu dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organul de inspecție fiscală apreciază tranzacția referitoare la vânzarea gardului ca nereală, întrucât bunul înstrăinat de către SC ...SRL trebuia să rămână la proprietarul terenului, potrivit prevederilor art. 492, 493 și 494 din Codul civil.

În consecința, organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere prezentat detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr. ...23.02.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../18.02.2010, punct de vedere reiterat și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației anexat.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../18.02.2010 (filele 124-126) petenta a formulat și a depus contestație, prin Societatea Civilă Profesională de Avocați (împuternicire avocațială nr. 52-fila 131), înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../30.03.2010 (filele 132-133). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. .../09.04.2010 (filele 128-134).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de ...lei, constând în taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

În contestația depusă, petenta arată că motivele pentru care a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei sunt netemeinice. În acest sens, textele de lege invocate, și anume art. 492 - 494 din Codul civil, se referă la cu totul altă situație, respectiv la accesiunea imobiliară care instituie prezumția conform căreia proprietarul terenului este și proprietarul construcției edificate pe acesta și reglementează modul de rezolvare a problemelor juridice ce pot să apară în cazul în care o construcție este edificată de un terț pe terenul altuia.

În acest caz, aceste texte nu au aplicabilitate deoarece proprietarul terenului a edificat gardul, gard pe care l-a vândut posesoarei terenului.

În urma acestei tranzacții SC ... SRL a devenit proprietara gardului metalic, pe care îl folosește în aceleași condiții în care folosește și terenul împrejmuit. La

expirarea contractului de închiriere gardul urmează a fi vândut proprietarului terenului sau urmează a fi ridicat.

În susținerea contestației petenta mai arată că situația este similară cu situația în care și-ar fi edificat acest gard, gard necesar pentru protejarea bunurilor depozitate pe acest teren. În această situație, taxa pe valoarea adăugată aferentă materialelor achiziționate și manoperei facturate ar fi fost deductibilă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, petenta solicită admiterea contestației formulate.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În urma inspecției fiscale parțiale efectuată la SC ... SRL din localitatea R, organele de control au respins la rambursare suma de ... **lei** din totalul taxei solicitată la rambursare în cuantum de ... lei, considerând nereală operațiunea prin care petenta a achiziționat gardul metalic de la SC... SRL, apreciind totodată că gardul construit pe terenul închiriat trebuia să ajungă la proprietarul terenului în conformitate cu prevederile art. 492-494 din Codul civil.

În baza datelor și documentelor existente la dosar, precum și a normelor legale aplicabile speței, urmează a se stabili dacă constatarea referitoare la nerealitatea tranzacției de vânzare a gardului este întemeiată, iar în raport de aceasta dacă petenta și-a exercitat legal și corect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii cu care a fost achiziționat gardul metalic.

În concret, cu factura nr. .../05.10.2009 (fila 139) petenta a achiziționat de la SC ... SRL, societate afiliată, un gard metalic care împreună, potrivit susținerilor acesteia, terenul închiriat de la SC ... SRL printr-un contract de subînchiriere (fila 140).

Potrivit prevederile art.11, alin. (1) din Codul fiscal, potrivit cărora :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

În virtutea dispozițiilor legale antecitate organul fiscal avea posibilitatea să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, putând să nu ia în considerare o tranzacție care numai în aparență reflectă realitatea economică. Aplicând aceste prevederi, organul de inspecție fiscală a considerat că nereală operațiunea de vânzare a gardului, justificând aceasta prin aprecierea că acest gard trebuia să ajungă la proprietarul terenului, fără a arăta în mod concret motivele care au stat la baza acestei concluzii.

În conformitate cu pct. 6.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2003, referitoare la art. 6 din cod:

*" În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a se lua o decizie , organul de inspecție fiscală va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin **utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege**".*

Mijloacele de probă pe care organul de inspecție fiscală le administrează în determinarea stării de fapt fiscale sunt reglementate de art. 49 din Codul de procedură fiscală, astfel:

"(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege".

Așadar, din normele legale citate rezultă neîndoios faptul că aprecierea organului de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea de vânzare a gardului este o operațiune nereală, trebuie să fie justificată prin mijloacele de probă reglementate de Codul de procedură fiscală. Nu se poate însuși punctul de vedere al organului de control conform căruia "gardul trebuia să ajungă la proprietarul terenului", considerând aplicabile prevederile art. 492-494 din Codul civil.

În mod corect a sesizat petenta faptul că prevederile articolelor respective se referă la drepturile derivând din accesiunea imobiliară, închirierea fiind reglementată de Titlul VII-Cartea a III-a din Codul civil, iar în concret de clauzele contractelor încheiate între entitățile economice.

Este limpede că pentru a considera nereală tranzacția în cauză se impune a analiza toate aspectele legate de aceasta, așa cum dispune și art. 105 din Codul de procedură fiscală, referitoare la reguli privind inspecția fiscală:

"(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.",

În această ordine de idei, era necesar a se stabili dacă gardul în cauză există în fapt, împrejurările în care a fost edificat potrivit documentației tehnice, condițiile impuse de proprietarul terenului, procedându-se la efectuarea de cercetări la fața locului etc., aspect neconsemnat în raportul de inspecție fiscală și referatul cu propuneri de soluționare a contestației emise de către organul de control. De asemenea, având în vedere faptul că societățile între care a avut loc tranzacția comercială sunt societăți afiliate, se impunea verificarea tranzacției sub aspectul cuantificării prețului la care aceasta a fost încheiată, ținând seama de prevederile art. 11, alin. (2) din Codul fiscal:

"(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor (...);

b) metoda cost-plus (...);

c) metoda prețului de revânzare (...)

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

Un alt aspect ce se impunea a fi analizat este legat de clauzele stipulate în contractele de închiriere, respectiv subînchiriere, a terenului care a fost împrejmuit, încheiate între SC ... SRL și SC ... SRL C (filele 142-148), respectiv între SC ... SRL și SC ... SRL (fila 31).

Analizând documentele puse la dispoziție de către petentă, constatăm că, deși gardul metalic a fost achiziționat în data de **05 octombrie 2009** (factura a fost emisă în această dată- fila 139), terenul împrejmuit a fost închiriat în luna **februarie 2010**.

Potrivit art. 3 al contractului de închiriere nr. 10/2010 încheiat între SC ... SRL și SC ... SRL (filele 143-148) "terenul este închiriat pe o perioada de 3 ani, de la data de **15.02.2010** ... ". Așadar, contractul de subînchiriere încheiat între SC ... SRL și petentă (fila 139), deși nu poartă data perfectării, este cert că nu-și poate produce efectele înainte de data la care subcontractorul, în speță SC... SRL, avea în folosința sa terenul, adică după data de 15 februarie 2010.

La data achiziționării gardului, și deducerii taxei pe valoarea adăugată, respectiv luna octombrie 2009, **terenul nu era în folosința petentei**. Așadar, gardul împrejmuita un teren dat în folosința unei alte societăți. În concluzie , se impunea evaluarea elementelor obiective cu privire la intenția petentei de a desfășura activitatea de comercializare a materialelor de construcții, având în vedere motivația acesteia privind necesitatea gardului.

Așa cum am precizat anterior, nu putem însuși opinia organului de inspecție fiscală potrivit căreia "*gardul trebuia să ajungă la proprietarul terenului*" , prevederile art. 24, alin. (3) din Codul fiscal dispunând următoarele:

(3) *Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

a) **investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;**

Dispoziții similare referitoare la acest aspect se regăsesc și la art. 4 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Cât privește modalitatea de plată a facturii .../05.10.2009 emisă de SC ... SRL , menționam că petenta a pus la dispoziția organului de soluționare un număr de 62 chitanțe în xerocpii , de la nr. ... la nr. ... și de la nr. ... la nr. ... (178-190), chitanțe emise în perioada 11.01.2010-01.05.2010, după intrarea în insolvență a furnizorului în cauză (data intrării în insolvența fiind decembrie 2009 potrivit Sentinței civile nr. .../08.12.2009 pronunțată de Tribunalul B -filele 199-200) . Deși la raportul de inspecție fiscală au fost anexate documente aparținând SC ... SRL respectiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată din luna octombrie 2009 (filele 15-16), balanța de verificare (filele 1-9) și jurnalul de vânzări al aceleiași luni (filele 10-14), din cuprinsul acestuia nu rezultă că s-a solicitat și dispus efectuarea unui control încrucișat la această societate, în vedere analizării tranzacției din perspectiva prevederilor legale referitoare la societățile afiliate și a celor referitoare la societățile aflate în insolvență.

După stabilirea cu certitudine a realității tranzacției în cauză se impune verificarea îndeplinirii de către petentă a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, stipulate imperativ de prevederile art. 145, alin, (2), lit. a) din

Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit cărora:

Art. 145 "(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;"

Pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, prevede:

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

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

Așa cum rezultă din normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile achiziționate sau investițiile efectuate să fie destinate exclusiv operațiunilor generatoare de venituri.

Astfel, în situația în care investiția este destinată realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate este legal să fie dedusă. În caz contrar exercitarea dreptului de deducere nu este permisă.

Menționăm faptul că, potrivit art. 215 din Codul de procedură civilă, organul de soluționare a efectuat o cercetare la fața locului, având ca scop identificarea gardului metalic, precum și destinația terenului închiriat. Potrivit procesului-verbal încheiat cu această ocazie (fila 197), respectivul teren este împrejmuit de un gard metalic, dar nu există nicio construcție cu destinația de depozit de materiale de construcții și nu se desfășoară nicio activitate economică de către petentă, fapt confirmat și de administratorul SC ... SRL. Activitatea principală desfășurată de petentă constă în "comerț cu amanuntul cu vânzare predominantă de produse alimentare".

Față de aceste constatări și având în vedere că singura motivare a organelor de control referitoare la neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii cu care s-a achiziționat gardul metalic, constă în aceea că operațiunea este nereală, fără a arăta în concret motivele care au stat la baza acestei concluzii, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, **starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată**. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de realitatea tranzacției încheiate, așa cum au fost precizate în considerente, și după stabilirea cu certitudine a acestui fapt, analizarea destinației gardului metalic în raport cu operațiunile impozabile desfășurate de petentă. Având în vedere aspectele anterior expuse, decizia de impunere nr. ./18.02.2010 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... urmează a fi desființată.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (3), din Codul de procedură fiscală -republicat, se

DECIDE:

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../18.02.2010 pentru suma de ... **lei**, constând în taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B, Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV