

DECIZIA NR.27
din 2006

Directia generală a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizată de catre Directia Controlului Fiscal Braşov privind soluţionarea contestatiei depuse de catre SC. XSRL cu sediul în Zărneşti judeţul Braşov

Contestaţia a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală din cadrul D.C.F. Braşov prin Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare şi Raportul de inspecţie fiscală nr prin care s-au stabilit obligaţii fiscale suplimentare reprezentând TVA respins la rambursare.

Contestaţia este depusă în termenul legal prevăzut de art 176 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluţionarea pe fond a contestaţiei.

I Petenta SC X SRL contestă Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare întocmită în baza Raportului de inspecţie fiscală nr. privind măsura respingerii la rambursare a sumei reprezentând TVA aferentă achiziţiei de bunuri şi servicii destinate realizării unei pensiuni motivând următoarele:

Societatea a încheiat în calitate de comodat contractul de comodat autentificat nr. prin care primeşte spre folosinţă gratuită , pentru o perioadă de 10 ani , cu posibilitate de prelungire, un teren situat în Zarnesti ,urmând să construiască o pensiune turistică.

Pentru realizarea obiectivului petenta a încheiat cu cedenta Y contractul de cesiune , având ca obiect cedarea drepturilor rezultate din autorizaţia de construcţie nr şi certificatul de urbanism nr emise de Primăria Zărneşti, fapt notificat primăriei prin adresa nr. .2005.

Totodată petenta mai susţine că prin actul adiţional la contractul de comodat , autentificat , societatea preia toate avizele şi autorizaţiile menţionate în certificatul de urbanism nr. emis de Primăria Zărneşti

Petenta a încheiat cu Agenţia SAPARD contractul cadru nr. pentru acordarea unei finanţări nerambursabile , a luat un credit pe care l-a garantat cu clădirea şi terenul aferent acesteia şi a încheiat sub nr. un contract de execuţie lucrări pentru construirea pensiunii turistice.

Având în vedere cele de mai sus societatea consideră că este singurul proprietar la pensiunii , deţinând şi calitatea de comodat al terenului aferent.

Petenta susţine că a dobândit toate drepturile unui proprietar prin contractul de cesiune şi actul adiţional prin care a preluat autorizaţia de construire .

Ca urmare a celor menţionate mai sus , societatea consideră că a procedat corect la inregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu construcţia , investiţia regăsindu-se în patrimoniul societăţii.

Totodată petenta susţine că a procedat corect şi în cazul deducerii TVA aferentă taxelor notariale pentru terenul al cărui comodat este precum şi în cazul deducerii TVA

aferentă achiziționării de combustibil pentru autoturismul care face obiectul contractului de comodat

II. SC X SRL a solicitat rambursarea sumei negative a TVA pentru perioada 25.03.2005 - 30.09.2005 , prin Decontul de TVA aferent lunii septembrie 2005 cu opțiune de rambursare înregistrat la AFP Zărnești

În urma inspecției fiscale efectuate în baza O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală ,a H.G . nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a a O.G. 92/2003, organul de inspecție fiscală din cadrul D.C.F.Brașov a stabilit prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA pentru care SC X SRL nu are drept de deducere .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii destinate realizării unei pensiuni al cărui beneficiar este o persoană fizică , operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor și serviciilor achiziționate de societate în baza art. 128, alin (2) și alin (4) , respectiv art. 129, alin (3)din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare.În baza art. 482 din Codul civil și art 56¹ din Legea nr. 7/1996 a cadastrului și publicității imobiliare cu modificările ulterioare investiția nu se află în patrimoniul societății ci în patrimoniul persoanei fizice, aspect rezultat și din documentele de proprietate asupra terenului și din documentele de aprobare a construcției.

De asemenea ,organul de inspecție fiscală a respins la rambursare TVA reprezentând:

- TVA aferentă taxelor notariale pentru terenul care nu este proprietatea societății , încălcându-se prevederile art. 145 alin (3) din Legea nr.m 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- TVA aferentă achizițiilor în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ , fapt care contravine prevederilor art. 145 alin (8) lit a) și art. 155 alin (8) lit d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

- TVA aferentă achiziționării de combustibil pentru autoturismul aflat în folosință gratuită pentru care societatea prezintă contractul de comodat în care nu sunt precizate durata contractului și data la care a fost încheiat contractul .Întrucât contestatoarea nu face dovada utilizării autoturismului în folosul operațiunilor sale taxabile, in baza art. 21 alin (4) lit e) coroborate cu art. 145 alin (3) lit a) , organul de inspecție fiscală a stabilit că suma nu este deductibilă fiscal.

III Având in vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

1 Referitor la TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii destinate realizării unei pensiuni.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă societatea are drept de rambursare a TVA aferentă achizitiei de bunuri și servicii destinate construirii unei pensiuni , în condițiile în care societatea nu este proprietara de drept a terenului pe care urmează a se construi și nu face dovada transcrierii titlului de proprietate asupra imobilului.

În fapt societatea a achiziționat bunuri și servicii destinate construirii unei pensiuni pe terenul aflat în proprietatea persoanei fizice Y conform Extrasului de Carte Funciară emis de Biroul de Carte Funciară , extras în care la punctul C nu sunt “înscrieri privitoare la sarcini”.

Persoana fizică Y deține titlul de proprietate asupra terenului în suprafață de ...mp situat în Zărnești - Tohanul Nou, fapt certificat prin extrasul de Carte Funciară. 2005, iar în data de 22 feb. 2005 deține autorizația de construcție nr. în vederea construirii unei pensiuni turistice.

Y. constituie în cursul anului 2005 SC. X SRL în cadrul căreia are calitatea de asociat unic.

În data de 29 .martie 2005, Y , în calitate de persoană fizică, încheie cu SC X SRL contractul de comodat prin care acordă cu titlu gratuit terenul din Tohanul Nou în suprafață de, societății comerciale X SRL, pe o perioadă de 10 ani.

La data de 4 mai 2005 persoana fizică Y încheie cu SC. X SRL Actul adițional la contractul de comodat nr. prin care societatea preia odată cu terenul , toate avizele și autorizațiile menționate în certificatul de urbanism emis de Primăria și autorizația de construcție. 2005, durata contractului de comodat fiind modificată la 11 ani.

Urmare a contractelor încheiate petenta consideră că este proprietara imobilului și deduce TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii destinate construcției pensiunii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții și servicii întrucât petenta nu face dovada proprietății asupra obiectivului de investiții în cauză.

În drept art. 145 alin (3) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă 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;

Totodată sunt operațiuni impozabile și operațiunile precizate la art. 128 alin . (4) precum și cele de la art. 129 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , care specifică:

-art. 128 alin . (4).

“(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

art.129 alin. (3)

“(3) Se consideră prestări de servicii cu plată:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) *prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane.*”

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că autorizația de construcție și certificatul de urbanism sunt emise de Primăria Zărnești pentru persoana fizică Y, societatea SC X SRL nefiind proprietara de drept a terenului și implicit a imobilului ce urmează să fie construit pe acest teren, în conformitate cu **principiul accesiunii** consacrat prin art. 482 și art. 488 din Codul Civil, potrivit căruia titularul dreptului asupra bunului mai important devine și titularul dreptului asupra bunului mai puțin important, prin incorporarea materială a acestuia. Prin urmare, SC X SRL nu deține cu un titlu valabil construcția pentru care a efectuat investițiile, acestea fiind deținută cu titlu de proprietate de persoana fizică Y, proprietara de drept a terenului, cheltuielile de investiții efectuate fiind realizate în interesul persoanei fizice, asociat unic al societății. Rezultă astfel că bunurile livrate și serviciile prestate pentru construcția pensiunii nu pot fi reflectate în cheltuielile de investiții ale contestatarii ca fiind deductibile..

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia prin contractul de cesiune și actul adițional a preluat drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construcție, nu este relevant în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât contestatoarea nu a devenit **proprietara de drept** a terenului, prin contractele încheiate s-a prevăzut dreptul contestatarii de a construi, nu și **transferul dreptului de proprietate asupra terenului sau asupra imobilului** ce urmează a se construi pe acest teren.

În drept art. 7 din Legea nr. 50 /1991 privind autorizarea executării construcțiilor, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

“ART. 7

(1) *Autorizația de construire se emite în cel mult 30 de zile de la data înregistrării cererii, pe baza documentației depuse la autoritățile prevăzute la art. 4, care va cuprinde:*

.....
b) *dovada titlului asupra terenului și/sau construcțiilor;*

Totodată art. 50 alin (4) din Ordinul nr.1430/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, precizează:

ART. 50

Valabilitatea autorizației de construire/desființare

“(4) *În cazul schimbării investitorului pe parcursul executării lucrărilor, potrivit legii, valabilitatea autorizației de construire/desființare se menține, cu condiția respectării în continuare a prevederilor acesteia, precum și a transcrierii actelor care conferă dreptul de construire (titlul asupra imobilului) pe numele noului investitor. În această situație, autorizația împreună cu celelalte acte - avize, acorduri, documentații etc. - care au stat la baza eliberării acesteia aparțin de drept noului investitor (proprietar) prin efectul transcrierii titlului asupra imobilului.*”

Din documentele anexate la dosarul cauzei petenta nu face **dovada transcrierii titlului de proprietate** privind imobilul, în Extrasul de carte funciară emis de Biroul de Carte Funciară la punctul B “înscrisi privitoare la proprietate” figurează Y iar la punctul C nu

sunt “ înscrieri privitoare de sarcini “ , dovada proprietății construcției realizându-se prin înscrierea în Cartea Funciară potrivit art 22 din Legea 7/1996 a cadastrului și proprietății imobiliare , cu modificările ulterioare care precizează:

“ART. 22

(1) Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-a constituit ori s-au transmis în mod valabil.”

Susținerea că SC X SRL este proprietar al construcției nu este probată cu documente , în acest sens contractul de comodat nefiind act juridic supus transcrierii în cartea funciară , în acest registru transcriindu-se actele juridice prin care se “strămută proprietatea unui imobil, **se constituie un drept real**, ori se stinge un astfel de drept” fapt recunoscut de contestatară și prin contestație.

De asemenea , nu este relevant în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii că finanțarea construcției s-a realizat prin intermediul Agenției Sapard și din creditul contractat de societate și nici faptul că prezumția legală instituită de art. 492 din Codul civil poate fi răsturnată prin proba contrarie întrucât , nefiind transcrise titlurile de proprietate pentru imobil nu este răsturnată prezumția de legalitate absolută instituită de acest articol.

Întrucât societatea a dedus TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate , conform art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, iar aceste bunuri și servicii au fost puse gratuit la dispoziția persoanei fizice Y asociat unic al SC X SRL- proprietara terenului și titular al autorizației de construcție , prin încorporarea obiectivului de investiții , operațiunea se constituie în livrare de bunuri efectuată cu plată, în sensul prevederilor art. 128 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 anterioare enunțate și respectiv în prestări de servicii cu plată, în sensul prevederilor art. 129 alin (3) din Legea nr. 571/2003, ca urmare societatea nu are drept de rambursare a TVA.

Având în vedere cele de mai sus , rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că societatea nu avea dreptul de rambursare a TVA. aferentă achizitiei de bunuri și servicii destinate construirii unei pensiuni , în condițiile în care societatea nu este proprietara de drept a terenului pe care urmează a se construi și nu face dovada transcrierii titlului de proprietate asupra imobilului, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2 Referitor la suma reprezentând TVA aferentă taxelor notariale pentru terenul care nu este proprietatea societății .

Cauza supusă soluționării DGFP Brașov este de a stabili dacă este deductibilă fiscal TVA aferentă taxelor notariale pentru terenul care nu este proprietatea societății în condițiile în care nu se face dovada că acest teren este destinat realizării de operațiuni taxabile.

Asa cum s-a arătat , construcția care se realizează pe acest teren are ca beneficiar persoana fizică Y iar faptul că societatea este comodată nu este de natură să atragă deductibilitatea TVA aferentă taxelor notariale în condițiile în care societatea nu a realizat venituri și nu face dovada utilizării terenului în folosul realizării de operațiuni taxabile.

În drept art. 145 alin (3) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă”

Susținerea contestatarei privind încadrarea acesteia în prevederile art. 145 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este neîntemeiată , întrucât aceasta nu face dovada că acest teren este destinat realizării de operațiuni taxabile, operațiunea de construcție a pensiunii în proprietatea persoanei fizice neavând legătură cu activitatea economică a SC X SRL, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma reprezentând achiziții în baza unor facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ;

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă este deductibilă TVA aferentă achizițiilor în baza unor facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

În urma verificărilor organul de inspecție fiscală a constatat faptul că o serie de facturi fiscale nu îndeplinesc calitatea de document justificativ , respectiv nu aveau codul de identificare fiscală al beneficiarului menționat .

În drept art. 145 alin (8) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă 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 cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);

Totodată art 155 alin (8) lit d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, specifică:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

... d) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale beneficiarului de bunuri și servicii;”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost prestate ori urmează să- i fie prestate de altă persoană impozabilă cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155. alin (8) din Codul fiscal

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că organul de control a procedat legal stabilind că societatea nu beneficiază de deducerea TVA întrucât facturile

fiscale aferente achizițiilor nu aveau menționat codul de identificare fiscală al beneficiarului astfel încât nu îndeplinesc calitatea de document justificativ iar petenta nu motivează în fapt și în drept contestația cu privire la acest capăt de cerere motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru TVA.

4. Referitor la suma reprezentând TVA aferentă achiziționării de combustibil pentru autoturism.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă este deductibilă TVA aferentă achiziționării de combustibil pentru autoturismul aflat în folosință gratuită prin contract de comodat în condițiile în care nu se specifică durata contractului și data la care s-a încheiat iar petenta nu face dovada utilizării autoturismului în folosul operațiunilor sale taxabile.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin (4) lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare care precizează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

Conform prevederilor din Codul fiscal , mai sus enunțate , orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă aceste achiziții sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că petenta a încheiat un contract de comodat cu persoana fizică Z pentru folosirea autoturismul DAEWOO ,contract care nu are precizată durata și data la care a fost încheiat .Totodată se reține că petenta nu a realizat venituri și nu face dovada folosirii autoturismului pentru realizarea de operațiuni taxabile , acesta fiind utilizat pentru construcția pensiunii proprietatea persoanei fizice Y care este acționar unic la SC X SRL .

Având în vedere cele de mai sus , prevederile legale enunțate coroborate cu art.145 alin (3) lit a) se reține că în mod legal s-a stabilit că suma reprezentând TVA nu este deductibilă fiscal , motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și in temeiul art.185 din O.G..92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată se:

DECIDE

Respingerea contestației formulată de către SC X SRL înregistrată la D.G.F.P.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Braşov în termen prevăzut de Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,