



**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia Generala a Finantelor Publice**  
**a judetului Suceava**  
**Str. Vasile Bumbac nr.7, Suceava**  
**Telefon/Fax: 0230/521358**

**DECIZIA NR. 115**

din data de 29.12.2008

privind soluționarea contestației formulate de **S.C. .... S.R.L.** din localitatea ....., județul Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../24.11.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. ..../21.11.2008 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../24.11.2008, cu privire la contestația formulată de S.C. .... S.R.L. din localitatea ....., ....., județul Suceava.

**S.C. .... S.R.L.** din localitatea .... contestă Decizia de impunere nr. ..../22.10.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../22.10.2008, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma de ....lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

**I. S.C. .... S.R.L. .... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ..../22.10.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../22.10.2008, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă de ....lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Petenta precizează că, S.C. .... S.R.L. a demarat investiția „*Construcție farmacie și locuință de serviciu*” pentru a putea îndeplini normele de autorizare și acreditare

prevăzute de Legea farmaciei adoptată la 15.10.2008 și în Norme privind înființarea, organizarea, și funcționarea unităților de distribuție de medicamente de uz uman cu modificările prevăzute în O.U.G. nr. 93/2008.

În susținerea cauzei petenta invocă prevederile Legii locuinței nr. 114/1996 și ale art. 29 alin. 1 și 2 din Norme metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței.

1. Referitor la suma de .....lei, petenta precizează că aceasta a fost respinsă la rambursare pe motiv că în autorizația nr. ..../22.01.2007, emisă de primăria ..... pentru S.C. .... S.R.L. se autorizează: *casă de locuit (D+P+M), locuință de serviciu și farmacie* conform documentației vizate spre neschimbare. Astfel, s-a considerat spațiul respectiv drept casă de locuit și nu locuință de serviciu.

Petenta susține că documentația PAC – Proiect de Autorizare a Construcției înaintată primăriei și vizată spre neschimbare și care constituie temeiul autorizației de construire nu conține sintagma „*casă de locuit*” și nici avizele aprobate de ISU Bucovina Suceava, ASP Suceava, Direcția Județeană de Drumuri și Poduri, Poliția Rutieră nu conțin sintagma amintită.

De asemenea, petenta susține că sintagma „*casă de locuit*” a fost adăugată de către referentul de urbanism și nu este conformă cu documentația tehnică, iar în urma sesizării făcute la Primăria ..... s-a trecut la refacerea autorizației pentru a fi conformă cu documentația PAC.

Petenta anexează la dosarul cauzei copie după autorizația refăcută și restul documentației privind construcția.

Contestatoarea susține că, conform încheierii nr. ..../14.01.2008 efectuată de către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .....în dosar nr. ..../2008 s-au înscris în Cartea Funciară nr. .... atât autorizația de construire nr. ..../22.01.2007 cât și procesul verbal de recepție parțială nr. ..../15.12.2007 (recepția structurii de rezistență și a șarpantei) în favoarea S.C. .... S.R.L. Astfel, agentul economic are drepturi depline asupra întregii clădiri atât din punct de vedere juridic cât și din punct de vedere economic, la recepția finală societatea putând beneficia de deducerea amortizării și a cheltuielilor de întreținere și reparații conform Codului fiscal art. 24 alin. 11, lit. g și art. 21 alin. 2 lit. 1.

2. Referitor la suma de .....lei, dedusă din facturile nr. .... și .... din 07.07.2008 emise de S.C. .... S.R.L. acestea reprezintă avans mobilier destinat dotării locuinței de serviciu, urmând ca la livrarea acestuia să fie întocmit proces verbal de recepție și proces verbal al adunării asociaților privitor la dotarea minimală a spațiului conform anexelor la Legea locuinței.

În susținerea cauzei, petenta invocă prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 29 alin. 1 din Norme metodologice de aplicare a legii locuinței nr. 114/1996, unde se precizează că locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.

De asemenea, petenta invocă prevederile art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal conform căruia închirierea de bunuri imobile este scutită de taxă ceea ce duce la nedeductibilitatea taxei aferente investiției cu bunul mobil de închiriat, precum și prevederile art. 38 alin. 1 din Normele de aplicare a Codul fiscal, modificat prin pct. 26 din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, conform căruia orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

Contestatoarea precizează că la terminarea investiției societatea va notifica organului fiscal opțiunea pentru taxarea operațiunii și va desfășura în spațiul respectiv operațiuni taxabile, iar în cazul în care societatea nu beneficiază de drept de deducere pe perioada efectuării investiției și optează pentru taxarea operațiunii de închiriere se aplică pct. 26 alin. 8 din H.G. nr. 1579/2007.

## **II. Prin Decizia de impunere nr. ..../22.10.2008, Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava a stabilit că S.C. .... S.R.L. .... nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ....lei.**

În urma verificărilor efectuate la S.C. .... S.R.L. ...., privind soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă, organele de control au constatat următoarele:

1. Societatea a dedus TVA în sumă de ....lei pentru bunuri care nu sunt pentru realizarea de operațiuni taxabile, respectiv avans pentru mobilier dormitor conform facturilor nr. ..../07.07.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. în valoare de .... lei din care TVA în sumă de .... lei și nr. ..../07.07.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. în valoare de ....lei din care TVA în sumă de .... lei.

2. În perioada aprilie 2008 - august 2008, societatea a realizat lucrări de investiții atât pentru farmacie cât și pentru locuința de serviciu, casa de locuit care se afla în același spațiu, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ....lei, conform următoarelor facturi:

- fact. nr. ..../09.05.2008 emisă de S.C. .... S.A. – instalații termice - în valoare de ....lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../29.05.2008 emisă de S.C. .... S.A. – lucrări executate conform situației de lucrări în valoare de .... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../25.07.2008 emisă de S.C. .... S.A. – utilaje în centrala termică, cazan, vas expansiune, pompa în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../09.07.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. tâmplărie PVC în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../08.08.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. – avans tâmplărie în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../08.08.2008 emis de S.C. .... S.R.L. – panouri scară interioară în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../25.08.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. – mobilier, oglindă, etajeră etc. în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../29.08.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. – corpuri iluminat valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../12.08.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. – avans corpuri iluminat – în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei;

- fact. nr. ..../21.08.2008 emisă de S.C. .... S.R.L. – avans – în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei.

Din situația privind suprafețele existente rezultă că din spațiul în suprafață totală de .....mp, spațiul destinat farmaciei este în suprafață de .....mp, respectiv 48,16%, iar spațiul destinat locuinței este în suprafață de ..... mp, adică 51,83%.

Organele de control au stabilit că din totalul de .....lei, reprezentând TVA, societatea poate beneficia de deducere proporțional cu suprafața care aparține farmaciei, respectiv în procent de 48,16% adică .....lei, iar pentru suma aferentă suprafeței destinate casei de locuit în procent de 51,83%, adică pentru suma de .....lei societatea nu poate beneficia de deducere.

În concluzie, organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .....lei, în baza prevederilor art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de .....lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume, în condițiile în care organul de control susține că agentul economic a dedus TVA aferentă unor lucrări de investiții pentru casă de locuit, iar petenta susține că respectivele investiții au fost efectuate la obiectivul locuință de serviciu, aducând în susținerea cauzei documente doveditoare.**

**În fapt**, în perioada verificată, societatea a dedus TVA în sumă de .....lei aferentă avansului achitat pentru mobilier dormitor conform facturilor nr. ..../07.07.2008 în valoare de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei și nr. ..../07.07.2008 în valoare de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei, emise de S.C. .... S.R.L.

În perioada aprilie 2008 - august 2008, societatea a realizat lucrări de investiții atât pentru farmacie cât și pentru locuința de serviciu, casa de locuit care se afla în același spațiu, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .....lei.

Din situația privind suprafețele existente rezultă că din spațiul în suprafață totală de .....mp, spațiul destinat farmaciei este în suprafață de .....mp, respectiv 48,16%, iar spațiul destinat locuinței este în suprafață de .....mp, adică 51,83%.

Organele de control au stabilit că din totalul de .....lei, reprezentând TVA, societatea poate beneficia de deducere proporțional cu suprafața care aparține farmaciei, respectiv în procent de 48,16% adică .....lei, iar pentru suma aferentă suprafeței

destinate casei de locuit în procent de 51,83%, adică pentru suma de .....lei societatea nu poate beneficia de deducere.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. 2 lit. a)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

**ART. 145**

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**[...]**

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Conform acestui text de lege, orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .....lei, aferentă achizițiilor destinate construirii și dotării unei locuințe de serviciu.

**Art. 2 din Legea locuinței nr. 114/1996**, definește locuința de serviciu ca fiind **„Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.”**

**Art. 29 din H.G. nr. 1275/2000** privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996, precizează:

**ART. 29**

**„(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.**

**(2) Condițiile de administrare și de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerile agenților economici sau ale instituțiilor deținătoare, cu respectarea prevederilor legale.”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că locuințele de serviciu fac parte din patrimoniul agenților economici și se utilizează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind anexă la contractul de muncă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 01.04.2008 – 31.08.2008, S.C. .... S.R.L. a înregistrat și dedus TVA în sumă de .....lei, aferentă achizițiilor efectuate pentru construirea și dotarea unei locuințe de serviciu.

Organele de control au considerat că locuința de serviciu și dotările aferente, pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, nu se justifică, nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, însă din raportul de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate motivele pentru care au ajuns la concluzia că aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, organele de control nu precizează dacă s-au făcut verificări pentru a se stabili necesitatea construirii unei locuințe de serviciu, respectiv nu se precizează dacă societatea are salariați care au domiciliul în alte localități, din care nu se poate face deplasarea zilnică la locul de muncă, fiind astfel necesară asigurarea unei locuințe în apropierea locului de muncă.

De asemenea, nu s-a analizat dacă locuința este finalizată, dacă există contract de închiriere anexă la contractul de muncă.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control precizează că spațiul construit cuprinde pe lângă locuința de serviciu și o casă de locuit, care de asemenea nu este destinată realizării de operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată petenta susține că documentația PAC – Proiect de Autorizare a Construcției înaintată Primăriei și vizată spre neschimbare și care constituie temeiul autorizației de construire nu conține sintagma „casă de locuit” și nici avizele aprobate de ISU Bucovina Suceava, ASP Suceava, Direcția Județeană Drumuri și Poduri, nu conțin sintagma mai sus amintită.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Autorizația de Construire nr. .... din 22.01.2007, avizele aprobate de ISU Bucovina Suceava, ASP Suceava, Direcția Județeană Drumuri și Poduri, rezultă că obiectivul construit reprezintă „locuință de serviciu și farmacie” și nu se face nici o referire cu privire la casa de locuit.

Având în vedere prevederile legale incidente speței și faptul că, pe de o parte organele de control nu prezintă motivele pentru care au considerat că achizițiile efectuate în vederea construirii și dotării locuinței de serviciu, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar pe de altă parte, organele de control precizează că spațiul construit conține și o casă de locuit, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că spațiul construit conține farmacie și locuință de serviciu, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, motiv pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere nr. ..../22.10.2008 privind taxa pe valoarea adăugată în **sumă de .....lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la recalcularea debitelor, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

*„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”*

și prevederile **pct. 12.7** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, unde se stipulează:

*„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, 216 și 217 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, art. 2 din Legea locuinței nr. 114/1996, art. 29 din H.G. nr. 1275/2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996, se:

## **D E C I D E :**

- **Desființarea** Deciziei de impunere nr. ..../22.10.2008, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma de **....lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.

1. MATERIE: TVA - dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor destinate realizării investițiilor

- art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- art. 2 din Legea locuinței nr. 114/1996
- art. 29 din H.G. nr. 1275/2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996