

**DECIZIA nr. 263/2010**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SA**  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 3, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SA**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, comunicata in data de **03.05.2010**, prin care s-au stabilit, cu privire la decontul de TVA nr. x, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de x lei lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, societatea invoca dispozitiile art. 145 si art. 147 alin. (1), (3), (4), (5) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca achizitiile efectuate au fost achizitii de imobilizari (calculatoare, licente, mobilier birou), servicii de consultanta in inginerie, studii de impact mediu, consultanta juridica, servicii pentru igienizare, degajare teren, reabilitare scara acces grinda inelara, servicii de inchiriere aferente sediului social, achizitii de consumabile, obiecte de inventar, consultanta fiscala, utilitati, protocol pentru nevoile firmei si servicii de inchiriere si utilitati pentru apartamente subinchiriate angajatilor.

Pentru aceste achizitii a primit facturi fara TVA (pentru inchirierea de apartamente de la x SA - x) si facturi cu TVA (pentru toate celelalte achizitii).

Pentru deducerea TVA aferenta acestor operatiuni, societatea a urmat procedura descrisa la art. 147 din Codul fiscal, astfel ca pentru TVA aferenta achizitiilor destinate exclusiv desfasurarii activitatii economice si nevoile firmei, precum si achizitiilor de utilitati pentru apartamente subinchiriate angajatilor, care au

fost refacturate acestora din urma cu 19% TVA, si-a exercitat integral dreptul de deducere.

Singurele achizitii destinate desfasurarii operatiunilor scutite de TVA fara drept de deducere au fost serviciile de inchiriere de locuinte de la x SA, care au fost scutite de TVA.

Contractul de inchiriere (care nu este un contract de mandat) intre societate si x SA are ca obiect inchirierea unor spatii cu destinatie locuinte de serviciu/interventie care au fost ulterior subinchiriate, in nume propriu, catre salariatii proprii, la acelasi pret cu care a fost inchiriat de la SC x SA, fara a urmari un scop comercial si fara a obtine venituri care ar putea genera profit.

Societatea nu a efectuat servicii de intermediere in numele si pentru SC x SA, intrucat in contractul de inchiriere nu este prevazuta plata vreunui comision.

Conform art. 147 alin. 7 lit c din Codul fiscal sunt excluse de la calculul pro-ratei valoarea operatiunilor imobiliare, in masura in care acestea sunt accesorii activitatii principale, caz in care trebuie indeplinite cumulativ trei conditii.

Societatea indeplineste aceste conditii, intrucat SC X SA a fost creata in scopul finalizarii, punerii in functiune si exploatarei Unitatilor 3 si 4 de la x, in vederea producerii de energie electrica, care se realizeaza in doua etape.

Referitor la conditiile prevazute de lege, societatea precizeaza ca activitatea principala a acesteia este servicii inginerie si consultanta tehnica legata de acestea, iar aceste contracte:

- necesita resurse tehnice limitate privind echipamentele si utilizarea de personal, respectiv un singur salariat;
- nu sunt legate direct de activitatea principala;
- suma achizitiilor efectuate in scopul acestor subinchirieri si suma TVA deductibila sunt extrem de nesemnificative in raport cu achizitiile efectuate.

Drept pentru care, societatea considera ca este nelegala aplicarea pro-ratei, intrucat aceasta cunoaste destinatia in care achizitiile vor fi utilizate pentru activitati cu sau fara drept de deducere, iar activitatea de subinchiriere catre salariatii este o activitate accesorie activitatii principale.

In concluzie, solicita anulara in parte a deciziei de impunere atacata.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, suma contestata fiind x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

**III.** Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.10.2009 - 31.12.2009.

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect TVA nedeductibila in suma de x lei urmare calcularii pro-ratei, desi nu a analizat daca societatea indeplineste sau nu cumulativ conditiile,***

**prevazute expres la pct. 47 alin. 3 din normele metodologice de aplicare a art. 147 din Codul fiscal cu privire la operatiunile de inchiriere care fac obiectul cauzei, respectiv daca sunt accesorii activității principale.**

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in perioada 27.03.2009 - 31.12.2009, societatea a realizat venituri din refacturarea chiriei (chirie facturata de x SA) aferente locuintelor de serviciu de la punctul de lucru x, catre salariatii proprii (chirie pentru care furnizorul nu a notificat optiunea de taxare si a facturat-o ca si operatiune scutita).

Considerand ca aceasta a realizat o prestare de servicii de intermediere actionand in numele si in contul x SA si ca a inregistrat atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, AFP Sector 3 a calculat pro-rata definitiva pentru anul 2009 si a stabilit ca suma de x lei reprezinta TVA nedeductibila.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 129 si art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.09.2009 si pct. 7 si pct. 47 din normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

**"Art. 129.** - (3) Prestările de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...) e) **servicii de intermediere** efectuate de persoane care actionează în numele si în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii."

Norme metodologice:

"7. (3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, **intermedierea efectuată de o persoană care actionează în numele si în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.** În sensul prezentelor norme, intermediarul care actionează în numele si în contul altei persoane este persoana care actionează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmeste factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

(4) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin. (2)-(4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

(5) Prevederile alin. (4) sunt aplicabile si în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii."

**"Art. 147.** - (1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operatiuni pentru care nu are calitatea de persoană

impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană partial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana partial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana partial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana partial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidente separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere **se evidenciază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.**

(6) **Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:**

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de pret, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) **Se exclud din calculul pro-rată următoarele:**

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) **valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.**

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se

rotunjeste până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă."

Norme metodologice:

"47. (2) În sensul art. 147 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal, **operatiunile imobiliare reprezintă operațiuni de** livrare, **închiriere**, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile.

(3) **O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii, sunt ne semnificative."

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că persoanele care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere sunt denumite persoane impozabile cu regim mixt, iar achizițiile pentru care acestea nu cunosc destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, vor fi evidențiate într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe baza de pro-rata.

Pro-rata se calculează conform alin. (6) al art. 147 și din calculul acesteia se exclude valoarea operațiilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

Pentru ca o operațiune ca să fie considerată accesorie activității principale trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile;

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii, sunt ne semnificative.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. - societatea are ca obiect principal de activitate: activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea și activități secundare: producția de energie electrică;

2. - în data de 16.07.2009, a fost încheiat contractul de închiriere nr. x între Sucursala x, imputernicită de SN x SA, în calitate de proprietar și SC X SA, în calitate de chirias, obiectul contractului fiind 8 locuințe menționate în Anexa 1, situate

in x; contravaloarea chiriei si utilitatilor se achita cu OP, in baza facturii fiscale emisa de proprietar:

- in Anexa 1 sunt mentionate atat contravaloarea chiriei lunare aferenta fiecarei locuinte (*contravaloarea totala a chiriilor fiind x lei; pentru una dintre locuinte - cea din x - contravaloarea chiriei este de x lei*), cat si tipul locuintei inchiriate;

- conform facturii fiscale nr. x, SN x SA a facturat catre SC X SA x, contravaloarea chiriei iulie 2009 in suma de x lei fara TVA si a utilitatilor in suma de x lei + TVA x lei;

- conform facturii fiscale nr. x, SN x SA a facturat catre SC X SA x, contravaloarea chiriei august 2009 in suma de x lei fara TVA si a utilitatilor in suma de x lei + TVA x lei;

- conform facturii fiscale nr. x, SN x SA a facturat catre SC X SA x, contravaloarea chiriei septembrie 2009 este de x lei fara TVA si a utilitatilor este de x lei + TVA x lei;

3. - SC X SA a subinchiriat locuintele respective angajatilor proprii, facturand catre acestia fara TVA contravaloarea chiriei si cu TVA contravaloarea utilitatilor:

- conform facturii fiscale nr. x, SC X SA a refacturat catre doamna x, contravaloarea chiriei septembrie 2009 in suma de x lei fara TVA si a utilitatilor in suma de x lei + TVA x lei.

In conditiile in care inclusiv prin adresa nr. x, Anexa 9 a raportului de inspectie fiscal, societatea a invocat dispozitiile art. 147 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca aceasta cunoaste, inca de la inceput, destinatia achizitiilor sale ori proportia in care acestea vor fi utilizate pentru activitati cu sau fara drept de deducere (deducerea TVA realizandu-se prin alocare directa), precum si faptul ca nu are obligatia calcularii pro-ratei pe motiv ca inchiriaza locuinte de la terti fara TVA, pe care le subinchiriaza mai departe fara TVA, iar toate achizitiile de bunuri/servicii aferente acestor locuinte pot fi alocate in mod direct activitatilor de subinchiriere, singurele constatari ale organelor de control, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. x, au fost urmatoarele:

- in perioada 27.03.2009 - 31.12.2009, societatea a realizat venituri din refacturarea chiriei (chirie facturata de x SA) aferente locuintelor de serviciu de la punctul de lucru x, catre salariatii proprii (chirie pentru care furnizorul nu a notificat optiunea de taxare si a facturat-o ca si operatiune scutita).

- considerand ca societatea a realizat o prestare de servicii de intermediere actionand in numele si in contul SN x SA si ca a inregistrat atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, AFP Sector 3 a calculat pro-rata definitiva pentru anul 2009 si a stabilit ca suma de x lei reprezinta TVA nedeductibila.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca AFP Sector 3 nu a facut nicio constatare cu privire la:

- existenta vreunui contract privind prestarea de catre contestatara a unor servicii de intermediere in numele si pentru SN x SA ori motivele de fapt si de drept pentru care tranzactiile efectuate in baza contractului de inchiriere nr. x au fost reincadrate, in conditiile in care la pct. I alin. 1 al contractului se stipuleaza expres ca

*"locuintele vor fi utilizate pentru cazarea exclusiva a salariatilor proprii si a familiilor acestora, in baza unor contracte de subinchiriere, accesorii la contractul individual de munca";*

- daca SC X SA a subinchiriat toate locuintele catre salariatii proprii la acelasi pret cu care le-a inchiriat de la SN x SA, fara a urmari un scop comercial si fara a obtine venituri (din facturile fiscale mai sus enumerate, singurele anexate la dosarul cauzei, nu se poate stabili cu claritate acest aspect);

- daca operatiunea de subinchiriere este accesorie activității principale, respectiv dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele conditii:

a. realizarea acestei operatiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele si utilizarea de personal, in conditiile in care contestatara subliniaza ca operatiunea se realizeaza de *"un singur salariat care redacteaza facturile alocand un timp de 1/2 ora de lucru/luna, iar costurile de munca se ridica la x lei, reprezentand 1/2 ora de lucru din salariul brut lunar al derulatorului de contract"*;

b. operatiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile, in conditiile in care societatea are ca obiect principal de activitate: activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea si activitati secundare: productia de energie electrica;

c. suma achizitiilor efectuate în scopul operatiunii si suma taxei deductibile aferente operatiunii, sunt ne semnificative, in conditiile in care contestatara subliniaza ca *"suma achizitiilor efectuate in scopul acestor subinchirieri si suma taxei deductibile aferente sunt extrem de ne semnificative in raport cu achizitiile efectuate, adica 7 facturi tipizate pe luna reprezentand x lei/luna + TVA x lei"*.

Intrucat, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 nu au verificat toate aspectele legate de subinchirierea locuintelor care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Serviciul solutionare contestatii din cadrul **DGFP-MB nu se poate pronunta** cu privire la legalitatea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, prin care s-au stabilit, cu privire la decontul de TVA nr. x, taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129 si art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.09.2009 si pct. 7 si pct. 47 din normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004

### **DECIDE**

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, prin care s-au stabilit, cu privire la decontul de TVA nr. x, taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

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