



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 73/2010

DECIZIA NR. 69/17.11.2010

privind soluționarea contestației depusă de S.C. ... S.R.L.. cu sediul în B...
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de S.C.S.R.L. din B....

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr.... (filele 134 la 136), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... și are ca obiect **suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, 207 și 209 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din actele dosarului rezultă următoarele:

I. Verificarea S.C. ... S.R.L. din B (inspecție fiscală parțială), finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... (filele 119 la 130) s-a efectuat ca urmare a înregistrării la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului B (sub nr. 78263/25.06.2010) și Activitatea de Inspecție Fiscală (sub nr. 2905/05.07.2010) a decontului de taxă pe valoarea adăugată pentru luna mai 2010, cu solicitarea și opțiunea de rambursare a **sumei negative de ... lei, aferentă perioadei 01.07.2009 la 31.05.2010.**

În perioada verificată contribuabilul, potrivit codului CAEN, a avut declarate ca activități principale, **“Lucrări de construcții rezidențiale și nerezidențiale – CAEN 4120”** și a desfășurat efectiv lucrări de construire de locuințe individuale tip duplex și colective care sunt destinate vânzării.

Controlul fiscal efectuat cu privire la taxa pe valoarea adăugată constată că societatea a evidențiat materialele de construcții achiziționate pentru realizarea obiectului de activitate în contul **331 „Produse în curs de execuție”**, soldul acestui

cont, potrivit balanței de verificare încheiată la 31.05.2010, fiind în sumă de ... lei aferent locuințelor construite la punctul de lucru din B.

Urmare a verificărilor efectuate la punctele de lucru ale societății organele de inspecție fiscală rețin următoarele:

La punctul de lucru din B, unde se găsește locuința colectivă în regim de înălțime D+P+2E+M, conform actului de împărțire a construcției, există 24 de apartamente din care au fost vândute un număr de 22, iar 2 nu au fost vândute de către societate.

La punctul de lucru din B unde este construită locuința individuală tip duplex în regim de înălțime P+M s-a constatat că unul din cele două apartamente ale unui duplex este finisat în interior și locuit, deși societatea nu a prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală procesul verbal de recepție parțială a lucrării, antecontract încheiat, contract de vânzare-cumpărare sau factură pentru înstrăinarea acestui apartament.

Din explicațiile date de administratorul societății (nota explicativă anexa nr. 8d - fila 80) rezultă că apartamentul nu a fost vândut, acesta rămânând în proprietatea firmei motivat de faptul că există pe rol o modificare de proiect, acesta fiind locuit în prezent de „administratorul firmei cu familia”.

Urmare a constatărilor de mai sus, organele de inspecție consideră că sunt îndeplinite, în totalitate, condițiile prevăzute la art. 149 alin. (1), lit. a) și cele ale art. 149 alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal, pentru ajustarea bazei de impozitare, privind achiziția și construcția unui bun de capital.

Întrucât s-a constatat că bunul de capital (unul din cele două apartamente din cadrul duplexului) este folosit de persoana impozabilă (S.C. ...S.R.L.) pentru alte scopuri decât activități economice, în opinia organelor de inspecție fiscală, potrivit art. 149, alin. (4), lit. a) pct. 1 din Codul Fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă acestui bun ...trebuie ajustată, astfel că s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată datorată de societate în sumă de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr. 556/04.08.2010 (filele 134 la 136) s-a respins de la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată prin decontul întocmit pentru luna mai 2010 în sumă de ... lei, stabilindu-se suplimentar taxa pe valoarea adăugată datorată de ... lei din care ... lei aferentă ajustării taxei deductibile aferentă bunurilor de capital.

II. Prin cererea nr. ... (filele 139 la 145), înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. ..., S.C. ... S.R.L. B formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ..., contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ..., transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare (adresa nr. ...) și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B.. sub nr. ... (filele 146 la 150).

Din suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere sus amintită petenta a înțeles să conteste doar **suma de ... lei**, ca fiind nelegal și netemeinic stabilită.

Se susține că textele legale privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată, avute în vedere la operațiunile efectuate, nu sunt aplicabile speței.

În opinia petentei apartamentul făcând parte din duplexul construit de societate nu constituie activ corporal fix nici din punctul de vedere al reglementărilor din Codul Fiscal (art. 125 și art. 149) și nici ale celor din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale. Bunul în speță s-a evidențiat în mod legal în evidența contabilă prin contul **331 "Produse în curs de execuție"** urmând ca la finalizarea și întocmirea tuturor formelor legale de recepție și întabulare să fie înregistrat în contul **345 "Produse finite"**, în cazul vânzării, ori în contul **212 "Clădiri"** în eventualitatea modificării proiectului inițial în sensul utilizării ca sediu social al firmei.

Se susține că la data efectuării inspecției fiscale apartamentul în cauză nu era de natura activelor corporale fixe, nu era evidențiat în conturile de imobilizări, nu era utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative și nu deservea activitatea societății pe o perioadă mai mare de un an, nefiindu-i stabilită situația juridică și nici măcar declarat la organul fiscal în vederea stabilirii și plății impozitului aferent. De asemenea, se arată că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare nici cele prezentate de administrator în legătură cu faptul că sunt în derulare operațiuni legate de transmiterea dreptului de proprietate asupra apartamentului, societății contestatoare, cu scopul de a deveni sediul social al firmei.

Sunt invocate în susținere prevederile pct. 54 alin. (1) și (2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, în sensul că data la care bunul se consideră achiziționat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locator/finanțator.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii mai 2010 depus la organele fiscale sub nr. ..., SC ... SRL a solicitat rambursarea sumei de ... lei reprezentând suma negativă a taxei pe valoarea adăugată înregistrată de către petentă în perioada 01.07.2009- 31.05.2010. În urma verificării fiscale parțiale, organul de control a respins la rambursare suma de ... lei și a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, considerând că taxa a fost dedusă nelegal. Din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar SC ... SRL contestă suma de **... lei**, ca urmare a ajustării de către organul de control a taxei aferente imobilului construit și utilizat de către administratorul societății ca locuință.

În contestația formulată, SC ... SRL susține că organul de control a aplicat incorect prevederile art. 149 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal și ale pct. 54 alin. (1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, întrucât aceasta a vizat un mijloc fix care nu a fost recepționat și înregistrat în evidența contabilă a societății, precum și faptul că administratorul societății a întreprins diligențele necesare înregistrării sediului social la adresa imobilului respectiv.

Cu adresa nr. ... (fila 43) s-au solicitat petentei date referitoare la motivul pentru care nu s-a efectuat receptia imobilului , precum și precizarea demersurilor întreprinse pentru înregistrarea sediului social la adresa imobilului în cauză.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, conform cărora:

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

a) operațiuni taxabile .”

Potrivit normelor legale precitate rezultă că dreptul de deducere se poate exercita numai pentru bunurile și serviciile achiziționate care sunt destinate operațiilor taxabile.

Având în vedere cele prezentate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și normele legale în vigoare, urmează a se stabili dacă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei**, calculată suplimentar de către organul de inspecție fiscală ca urmare a ajustării taxei pe valoarea adăugată deductibile aferentă construirii imobilului în cauză, este legal datorată de către petentă.

În concret, conform constatărilor organului de control cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr... , SC ... SRL a construit în perioada 2007-2010 imobile destinate vânzării și anume:

- la punctul de lucru din str. ... s-a construit un imobil cuprinzând 24 de apartamente din care au fost vândute 22. Menționăm că potrivit situației privind imobilele și terenurile aflate în proprietatea societății (filele 37-38), cele două apartamente sunt înregistrate în contul 345 “Produse finite”.
- la punctul de lucru din cart. ... s-a construit locuință individuală de tip duplex în regim de înălțime P+M.

Operațiunile vizând edificarea și vânzarea construcțiile noi intră în sfera operațiilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată așa cum sunt ele reglementate de art. 126 din Codul fiscal, fiind operațiuni taxabile pentru care petenta a avut dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor cu această destinație.

În urma cercetării la fața locului efectuată de către organul de control, s-a constatat că unul din apartamentele din duplex este finisat în interior și locuit de către administrator și familia acestuia, fapt confirmat prin nota explicative dată de către acesta (fila 80). Așadar , chiar și pentru o perioadă limitată (menționăm că administratorul susține că locuiește temporar în acest imobil, fără a prezenta vreun document din care să rezulte aceasta), destinația apartamentului în cauză a fost schimbată, fiind pus la dispoziția administratorului societății pentru a fi utilizat ca locuință pentru el și familia acestuia.

Prin schimbarea destinației construcției în cauză , una din condițiile imperative privind exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 145 din Codul fiscal, citat anterior , nu mai este îndeplinită. Astfel, imobilul în cauză nu mai este utilizat în scopul desfășurării activității

impozabile, ci în folosul personal al administratorului și al familiei sale, aspect corect sesizat de către organul de inspecție fiscală. În aceste condiții, având în vedere faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă construcției apartamentului în cauză se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile potrivit art. 149 alin. (4) lit a) pct. 1 din Codul fiscal, potrivit cărora:

“(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit alin. (1), lit. d) al art. 149 din Codul fiscal reprezintă *“taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital”*.

Din normele legale citate reiese cu certitudine faptul că, utilizând apartamentul în scop de locuința , petenta nu mai poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor utilizate pentru construirea acestuia exercitată anterior, impunându-se ajustarea taxei , la data schimbării destinației inițiale a apartamentului. Așadar, organele de inspecție fiscală au procedat corect aplicând această ajustare.

Referitor la aserțiunea petentei cu privire la faptul că apartamentul nu face parte din categoria imobilizărilor corporale cărora li se aplică ajustarea prevăzută de art. 149, precizăm că această nu este întemeiată din următoarele motive:

Așa cum s-a menționat anterior la data efectuării controlului, apartamentul în cauză, construit în baza autorizației nr. ..., era finisat în interior și locuit, dar nu s-a efectuat recepția acestuia. Costul de producție al celor două duplexuri aflate în construcție , constând în totalitatea cheltuielilor efectuate cu bunurile și serviciile achiziționate și utilizate în acest scop, sunt reflectate în soldul contului 331 “Produse în curs de execuție” în cuantum de ... lei la data de 31.05.2010, conform bilanței de verificare întocmită la această dată (filele 43-46).

Cu adresa nr. ... (fila 152) s-au solicitat petentei precizări legate de conținutul contului 331 “Produse în curs de execuție”, precum și motivele pentru care , deși apartamentul a fost finalizat, nu a fost recepționat. În ce privește conținutul contului 331 “Produse în curs de execuție”, petenta arată că *“reprezintă valoarea construcțiilor efectuate (...) **asa cum este menționat în raportul de inspecție fiscală**”*, iar privitor la motivul pentru care construcția nu a fost recepționată nu face nicio mențiune.

În conformitate cu pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a art. 254 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 **recepția clădirilor** se face astfel:

62. (1) Atat în cazul persoanelor fizice, cât și în cazul persoanelor juridice, pentru clădirile executate potrivit Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare, data dobândirii clădirii se considera după cum urmează:

a) pentru cladirile executate integral inainte de expirarea termenului prevazut in autorizatia de construire, data intocmirii procesului-verbal de receptie, dar nu mai tarziu de 15 zile de la data terminarii efective a lucrarilor;

b) pentru cladirile executate integral la termenul prevazut in autorizatia de construire, data din aceasta, cu obligativitatea intocmirii procesului-verbal de receptie in termenul prevazut de lege;

c) pentru cladirile ale caror lucrari de constructii nu au fost finalizate la termenul prevazut in autorizatia de construire si pentru care nu s-a solicitat prelungirea valabilitatii autorizatiei, in conditiile legii, la data expirarii acestui termen si numai pentru suprafata construita desfasurata care are elementele structurale de baza ale unei cladiri, in speta pereti si acoperis. Procesul-verbal de receptie se intocmeste la data expirarii termenului prevazut in autorizatia de construire, consemnandu-se stadiul lucrarilor, precum si suprafata construita desfasurata in raport de care se stabileste impozitul pe cladiri.

Având în vedere faptul că durata de valabilitate a autorizației de construire nr. ... (filele 64-68) în baza căreia au fost construite două duplexuri cu patru apartamente, a fost de 12 luni de la data emiterii și termenul de execuție de 24 luni, iar petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că a solicitat prelungirea acesteia, este limpede că avea obligația de a întocmi un proces verbal de recepție parțială, consemnându-se stadiul fiecărui duplex, respectiv al fiecărui apartament în parte.

Așa cum a precizat petenta în contestația depusă, unul din cele patru apartamente urmează să rămână la dispoziția societății în scopul de a fi utilizat ca sediu social, iar potrivit constatărilor organului de control la data efectuării inspecției fiscale apartamentul în cauză era terminat și pus la dispoziția administratorului ca locuință.

În conformitate cu pct. 153 alin. (3) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

(3) În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

În raport cu cele arătate mai sus și a normelor legale în vigoare rezultă că petenta avea obligația recepționării parțiale și înregistrării ca mijloc fix a apartamentului în cauză din momentul schimbării destinației și utilizării acestuia ca locuință, chiar dacă ansamblul de duplexuri din care face parte apartamentul nu îndeplinea toate condițiile prevăzute în documentația pe baza căreia s-a emis autorizația de construire nr. Potrivit art. 24 alin. (3) din Codul fiscal sunt considerate mijloace fixe amortizabile și "mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporale; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor".

Din perspectiva celor arătate mai sus, este limpede că susținerile petentei potrivit căroră “duplexul , din care face parte și apartamentul în speță, nu constituie sub nici o formă activ corporal fix”, nu sunt fondate. Faptul că petenta nu a respectat normele legale privind recepția și înregistrarea apartamentului pus la dispoziția administratorului ca locuință, nu înseamnă că acesta nu face parte din categoria imobilizărilor corporale așa cum sunt reglementate de art. 125¹, alin. (1), pct. 3 potrivit căroră:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

În ceea ce privește faptul că imobilul în cauză va deveni sediu social, facem următoarele precizări:

Așa cum rezultă din certificatul de înregistrare eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... în data de **20.09.2010**, după data efectuării inspecției fiscale parțiale și data emiterii deciziei de impunere nr. .../**04.08.2010**, sediul social al SC ... SRL este la adresa apartamentului în cauză.

Menționăm că demersurile privind schimbarea sediului social puteau fi demarate după data de 26.08.2010, data la care s-a obținut certificatul de nomenclatură fiscală de la Primăria Bistrița (fila 153) document care certifică **“existența imobilului locuință”**.

În aceste condiții, având în vedere faptul că apartamentul este utilizat, **de la această dată**, parțial în scop de locuință și parțial în scop administrativ, respectiv sediu social, sunt aplicabile prevederile art. 149, alin. (4), lit. a) pct.1 citate mai sus și prevederile alin. (5) al aceluiași articol, potrivit căruia:

“(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare”.

Din textele legale citate rezultă că taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital astfel cum a fost definită la art. 149 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal poate fi oricând ajustată de contribuabil înăuntrul perioadei de ajustare , cu respectarea strictă a prevederilor art.149 alin. (2) la art. 149 alin. (7) din Codul fiscal și a Normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004.

Așadar , petenta are posibilitatea, în condițiile legii, de a ajusta în favoarea sa taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă imobilului în cauză , **pentru cota din imobil care este utilizată ca sediu social.**

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art.216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală -republicat, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC ... SRL Bistrița , și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ... pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

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

p. DIRECTOR EXECUTIV

ȘEF BIROU