

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 8 din 01.03.2010 privind solutionarea contestatiei formulate de **SC X SRL**, cu domiciliul fiscal in SM, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../11.01.2010 si reinregistrata sub nr...../18.01.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr...../18.01.2010 asupra contestatiei depuse de SC X SRL, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../18.01.2010.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. .../19.11.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 16.11.2009 si are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

..... lei - taxa pe valoarea adaugata;
... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, prin avocat, conform imputernicirii avocatale anexata in original la dosarul contestatiei, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Sustinerea organelor de inspectie fiscala ca taxa pe valoarea adaugata in cauza este nedeductibila fiscal, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat este aferenta unor achizitii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, este netemeinica si nelegala, aspect care rezulta chiar din raportul de inspectie fiscala in care se mentioneaza ca, pentru intreaga suprafata a investitiei, respectiv pentru ... mp, societatea a incheiat contractul de inchiriere nr.../03.11.2009, incasand astfel venituri taxabile din exploatarea investitiei.

In actele de inspectie fiscala nu se specifica, in mod concret, cu trimitere la fiecare factura fiscala in parte, care dintre achizitiile societatii intra in categoria celor ce pot fi considerate ca nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, asa cum sunt ele identificate prin art. 126 si specificate prin art. 128 - 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La pct. III.3.2. din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au invocat art. 21 lit. I) din Legea nr. 571/2003 si art. 36 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, care se refera la cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil, fara sa invoce un temei de drept material care reglementeaza dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata si care sa fi fost incalcat de societate.

Intre temeiul de drept invocat in decizia de impunere si cel invocat in raportul de inspectie fiscala nu exista identitate, argumentele fiind de natura diferita.

Organele de inspectie fiscala au retinut in mod gresit ca fiind aplicabile in speta dispozitiile Anexei nr. 1, pct. B din Legea nr. 114/1996 privind locuintele, in conditiile in care, in privinta locuintelor de serviciu noi, art. 52 si art. 53 din lege prevad regimuri juridice diferite, in raport de sursa de finantare, respectiv din bugetul de stat si bugetele locale sau din bugetul agentilor economici.

Astfel, pe de o parte, art. 53 alin. (1) din Legea nr. 114/1996 impune doar locuintelor de serviciu care se construiesc din bugetul de stat sau bugetele locale obligatia de a se respecta o suprafata utila si dotari, prevazute la limita lor minima.

Pe de alta parte, anexa nr. 1 la Legea nr .114/1996 reglementeaza suprafata utila si dotarile doar sub aspectul unei limite minime, nu si pe cele maxime.

Contestatoarea concluzioneaza ca acolo unde legea nu prevede o limita maxima a suprafetelor si dotarilor pentru o locuinta de serviciu, realizata din bugetul agentului economic, nici organul de control nu poate sa adauge la lege, prin interpretare si nu poate fixa maximul la nivelul minimului prevazut de lege in mod exclusiv pentru locuintele de serviciu construite din bugetul de stat sau bugetele locale.

Chiar si in interpretarea eronata data de organele de inspectie fiscala, acestea au facut abstractie de o eventuala aplicabilitate a dispozitiilor art. 53 alin. (2) din Legea nr. 114/1996 deoarece la suprafata de mp ar fi trebuit sa aplice procentul de ..% si apoi procentul de majorare de ..%.

Organele de inspectie fiscala au coroborat in mod gresit aceste dispozitii legale cu cele ale art. 21 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 571/2003 deoarece acestea se refera la caracterul limitat al deductibilitatii unor cheltuieli pentru determinarea profitului impozabil si nu la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, contestatoarea considera ca acest text legal nu isi are aplicabilitatea in speta deoarece priveste in mod exclusiv cheltuielile privind functionarea, intretinerea si repararea locuintelor de serviciu situate in localitatea unde se afla sediul social sau unde societatea are sedii secundare.

Societatea precizeaza ca facturile fiscale verificate de organele de inspectie fiscala nu se incadreaza in aceasta categorie din urmatoarele considerente:

Locuinta de serviciu este construita de SC X SRL din bugetul propriu, in baza autorizatiei de construire nr...../23.09.2008 eliberata de Primaria S pe numele societatii.

Locuinta de serviciu a figurat in perioada supusa verificarii in contabilitatea societatii, fiind inregistrata in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" iar toate cheltuielile cuprinse in facturile fiscale au fost efectuate pentru aceasta investitie, autorizata, cu respectarea dupa punerea in functiune a investitiei, a destinatiei

declarate, respectiv locuinta de serviciu, pentru administratorul societatii, in baza unui contract de inchiriere, legal incheiat.

Investitia efectuata de societate este producatoare de venituri impozabile, in baza contractului de inchiriere.

Toate facturile fiscale in cauza sunt facturi emise si inregistrate in contabilitatea societatii anterior incheierii procesului verbal de punere in functiune a investitiei din data de 02.11.2009.

De asemenea, lucrarile de investitii reprezentand: aductiune, foraj, drenaj de apa, cai de acces, etc, implica acelasi volum al cheltuielilor, indiferent daca ele urmeaza sa deserveasca o locuinta de serviciu de mp sau una de mp.

In concluzie, societatea afirma ca in categoria cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii ale unei locuinte de serviciu, la care fac trimitere dispozitiile art. 21 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 571/2003, nu pot fi incluse decat cheltuielile ulterioare punerii in functiune a investitiei, respectiv datei de 02.11.2009 si se refera la cheltuieli care se inregistreaza in alte conturi, respectiv contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate", contul 605 "Cheltuieli privind energia si apa", contul 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile", contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere".

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 16.11.2009, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala partiala si a avut ca obiect verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta perioadei 01.04.2009 - 30.09.2009, solicitata la rambursare prin decontul de taxa pe valoarea adaugata inregistrat la Administratia Finantelor Publice SM sub nr...../14.10.2009.

SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal sub nr. J.../2003, are ca obiect principal de activitate fabricarea de articole confectionate din textile cod CAEN

1392 si este platitoare de taxa pe valoarea adaugata de la infiintare, respectiv din data de 13.06.2003.

In perioada verificata, SC X SRL a desfasurat activitati manageriale si de inchirieri imobile.

Din documentele verificate rezulta ca suma negativa a taxei pe valoarea adaugata provine din achizitii de mijloace fixe (mobilier, sistem de incalzire centrala, sistem drenaj si canalizare, cale de acces) precum si din achizitii de bunuri si servicii destinate investitiei in curs (cladire locuinta).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata SC X SRL a construit in regie proprie o cladire inregistrata in contul 231 "Investitii in curs", avand la data de 30.09.2009 o valoare de lei.

Conform autorizatiei de construire nr...../23.09.2008 eliberata de Primaria S, cladirea reprezinta "casa de locuit (locuinta de serviciu)".

Din nota explicativa data de domnul GJ, in calitate de administrator al societatii, anexata la raportul de inspectie fiscala, reiese ca aceasta cladire a fost proiectata ca locuinta de serviciu si ca va fi adaptata ulterior si pentru desfasurarea de activitati hoteliere.

In urma deplasarii la fata locului, organele de inspectie fiscala au constatat ca in prezent, cladirea avand suprafata de ... mp este finalizata, conform procesului verbal de punere in functiune incheiat in data de 02.11.2009 si data in folosinta, aceasta fiind locuita de catre familia administratorului societatii, in baza contractului de inchiriere nr...../03.11.2009. Unul din administratori, respectiv GF (fosta I) este salariata firmei, potrivit contractului individual de munca nr./18.12.2003.

Pentru aceasta investitie s-au mai efectuat o serie de achizitii, in valoare totala de lei, reprezentand mobilier in valoare de lei, instalatie de incalzire centrala in valoare de lei precum si cai de acces si lucrari de drenaj si canalizare in valoare de lei.

Prin urmare, valoarea totala a investitiei efectuate in perioada verificata este de lei.

Luand in considerare achizitiile scutite de taxa pe valoarea adaugata (lucrari de foraj efectuate de catre un neplatitor de taxa pe valoarea adaugata precum si materiale achizitionate fara taxa pe valoarea adaugata) in suma de lei, rezulta ca baza impozabila aferenta investitiilor este de lei, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta dedusa de societate in suma de lei.

Potrivit prevederilor Anexei nr. 1, pct. B din Legea nr. 114/1996 privind locuintele, coroborate cu prevederile art. 21 lit. I) din Legea nr. 571/2003 si ale pct. 36 din Normele de aplicare ale acesteia, suprafata construita pentru o locuinta de serviciu data in folosinta unui salariat a carui familie este compusa din trei persoane este de ... mp, majorata cu maxim ...%, respectiv ... mp.

Avand in vedere suprafata legiferata de mp, precum si cea construita efectiv de ... mp, rezulta ca ponderea suprafetei recunoscute din punct de vedere fiscal este de ...%, in consecinta taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiei efectuate deductibila din punct de vedere fiscal este de lei.

Intrucat diferenta de lei este aferenta unor achizitii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, este considerata nedeductibila din punct de vedere fiscal si reprezinta taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

Au fost incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 16.11.2009 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../19.11.2009 prin care organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei precum si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele anexate la dosarul

contestatiei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei, stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr...../19.11.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 16.11.2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, SC X SRL a construit o cladire in regie proprie, avand la data de 30.09.2009 o valoare de lei, inregistrata in contul 231"Imobilizari corporale in curs de executie".

Conform autorizatiei de construire nr...../23.09.2008, eliberata de Primaria SM pentru SC X SRL, cladirea respectiva reprezinta "casa de locuit (locuinta de serviciu)".

Prin nota explicativa din data de 10.11.2009, domnul GJ, in calitate de administrator al SC X SRL, precizeaza ca locuinta de serviciu a fost construita avand in vedere in primul rand ca nu este cetatean roman iar cheltuielile cu chiria erau foarte mari.

Ulterior demararii lucrarilor a ajuns la concluzia ca la punerea in functiune, tinand cont si de profilul societatii, o parte a cladirii va fi destinata pentru activitati hoteliere, respectiv cazarea colaboratorilor externi din Franta etc.

De asemenea, administratorul societatii arata ca incepand cu anul 2010 SC X SRL va deveni unicul distribuitor pe plan intern al produselor fabricate de SC T SRL, cu care a incheiat un contract de management, ceea ce presupune noi angajati (agenti de vanzari) si nevoia de spatii pentru cazarea acestora.

In urma deplasarii la fata locului, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta cladire, avand suprafata de ... mp, este finalizata, conform procesului verbal de punere in functiune incheiat in data de 02.11.2009.

Prin contractul de inchiriere nr..../03.11.2009, SC X SRL a inchiriat cladirea cu destinatia de locuinta de serviciu doamnei GF, asociata si salariata a societatii.

Chiria lunara convenita de parti este de lei, aceasta urmand sa fie achitata in numerar.

Chiriasul se obliga sa efectueze pe cheltuiala proprie toate lucrarile de intretinere si amenajare a spatiului, sa plateasca toate cheltuielile lunare cauzate de consumul de energie electrica si termica, apa, canal si gunoi si sa asigure buna intretinere a spatiului.

Contractul de inchiriere reprezinta act aditional la contractul individual de munca al angajatei GF.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceasta investitie societatea a efectuat o serie de achizitii, in valoare totala de lei, reprezentand mobilier, instalatie de incalzire centrala, cai de acces si lucrari de drenaj si canalizare.

Avand in vedere valoarea totala a investitiei de lei, achitatiile scutite de taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, reprezentand lucrari de foraj efectuate de catre un neplatitor de taxa pe valoarea adaugata si achizitii de materiale fara taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca baza impozabila aferenta investitiilor este de lei, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta, dedusa de societate, in suma de lei.

Invocand prevederile anexei nr. 1 B din Legea nr. 114/1996 privind locuintele, coroborate cu prevederile art. 21 lit. I) din Legea nr. 571/2003 si ale pct. 36 din Normele de aplicare ale acesteia, organele de inspectie fiscala au considerat ca suprafata construita pentru o locuinta de serviciu data in folosinta unui salariat a carui familie este compusa din trei persoane este de ... mp, majorata cu maxim ..%, respectiv mp.

Avand in vedere suprafata maxima de ... mp, precum si cea construita efectiv de ... mp, organele de inspectie fiscala au constatat ca ponderea suprafetei recunoscute din punct de vedere fiscal este de% prin urmare, taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiei

efectuate deductibila din punct de vedere fiscal este de lei iar diferenta de lei nu este aferenta unor achizitii destinate realizarii de operatiuni taxabile, fiind considerata nedeductibila din punct de vedere fiscal.

In drept, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

Luand in considerare prevederile legale citate si avand in vedere ca SC X SRL a construit cladirea in cauza cu destinatia de locuinta de serviciu, pe care a inchiriat-o unuia dintre asociati, care este si salariat al societatii, in baza Contractului de inchiriere nr. ../03.11.2009, se retine ca achizitiile privind construirea si utilizarea acestei cladiri sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, asa cum au constatat de altfel si organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 16.11.2009, acordand societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

De asemenea, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, din nota explicativa data de domnul GJ, in calitate de administrator al SC X SRL, rezulta ca locuinta de serviciu va fi adaptata ulterior si pentru cazarea colaboratorilor externi si a viitorilor angajati.

Art. 52 din Legea nr. 114/1996 privind locuintele precizeaza:

“Locuintele noi se finanteaza, in conditiile legii, din:

a) bugetul de stat si bugetele locale, in limitele prevederilor bugetare aprobate anual cu aceasta destinatie;

b) bugetele agentilor economici, pentru salariatii acestora.”

Art. 53 din acelasi act normativ prevede:

“Locuintele de serviciu finantate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale se realizeaza cu respectarea suprafetei utile si a dotarilor, in limita suprafetei construite pe apartament, potrivit anexei nr. 1.

Locuintele de serviciu se vor amplasa dupa cum urmeaza:

a) pe terenurile aflate in proprietatea statului sau a unitatilor administrativ-teritoriale, pentru locuintele finantate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, cu asigurarea viabilizarii terenurilor, potrivit prevederilor art. 12;

b) pe terenurile apartinand agentilor economici, pentru locuintele si lucrarile de viabilizare a terenurilor, finantate din bugetele acestora.”

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod gresit ca suprafata maxima construita a unei locuinte de serviciu data de un agent economic in folosinta unui salariat a carei familie este compusa din trei persoane este de mp, respectiv suprafata de mp, conform anexei nr. 1 B din Legea nr. 114/1996, majorata din punct de vedere fiscal cu 10% in baza art. 21 lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece anexa in cauza se refera doar la limita suprafetei locuintelor finantate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, nu si a celor finantate din bugetele agentilor economici iar SC X SRL a construit locuinta de serviciu in cauza din fonduri proprii, pe un teren aflat in proprietatea sa.

Mai mult, anexa 1 B “Suprafete minimale” se refera la suprafata minima a unei locuinte de serviciu finantata de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, in functie de numarul de persoane/familie, si nu la cea maxima.

De asemenea, organele de inspectie fiscala invoca in mod eronat prevederile art. 21 lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fara a preciza despre ce alineat este vorba, in conditiile in care la acest articol exista lit. l) la alineatele (2), (3) si (4).

In situatia in care organele de inspectie fiscala au avut in vedere art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

l) cheltuielile pentru functionarea, intretinerea si repararea locuintelor de serviciu situate in localitatea unde se afla sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile in

limita corespunzatoare suprafetelor construite prevazute de Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care se majoreaza din punct de vedere fiscal cu 10%", se retine ca acesta nu este aplicabil in speta deoarece se refera la deductibilitatea cheltuielilor pentru functionarea, intretinerea si reparatia locuintelor de serviciu, in timp ce investitiile privind construirea locuintei de serviciu si achizitiilor aferente acestora au fost efectuate de SC X SRL in perioada 01.01.2009 - 30.09.2009, prin urmare anterior incheierii procesului verbal de punere in functiune din data de 02.11.2009.

Astfel, SC X SRL nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... lei si nici majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa iar decizia de impunere nr./19.11.2009 urmeaza sa fie anulata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 210 si art. 216 alin.(1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Admiterea contestatiei formulate SC X SRL, cu domiciliul fiscal in SM, si anulara deciziei de impunere nr...../19.11.2009.

DIRECTOR COORDONATOR