



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 34/2009

DECIZIA NR. 35/20.05.2009

privind soluționarea contestației depusă de SC G SRL , cu sediul în loc. Ș nr. 428 la
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală în legătură cu contestația formulată de SC G SRL din loc. Ș, nr. 428, CUI RO

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale Finanțelor Publice B-N prin Deciziei de impunere nr. ... prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Cu adresa nr. ... s-a solicitat petentei precizarea actului fiscal contestat, în vederea stabilirii competenței de soluționare, precum și completarea cererii cu obiectul, motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. ... (filele 1-29) întocmit de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud cu ocazia inspecției fiscale parțiale care a vizat verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în cuantum de ... lei, se arată că motivele de fapt care au condus la stabilirea suplimentară a sumei de ... lei au la bază următoarele constatări:

SC G SRL a înregistrat în evidența contabilă investiții în curs în cuantum total de ... lei. Deși în notă explicativă (filele 1-4), administratorul susține că această

construcție reprezintă "*sediul firmei și pensiune turistică*", analizând natura acestor investiții se constată că reprezintă, conform Autorizației de construire nr. 30/23.12.2008 (filele 5-6), eliberată de Primăria comunei Ș pe numele domnului G V, **"extindere casă de locuit P+2 E"**.

În timpul verificării au fost solicitate petentei situații de lucrări, devize de lucrări care să justifice modul cum s-au pus în executie toate materialele achiziționate și contabilizate în contul 231 "Investiții în curs", documente care nu au fost prezentate. Conform bilanțelor de verificare, a situațiilor financiare, a listelor de inventariere, în patrimoniul societății nu exista clădiri sau terenuri, iar în perioada verificată nu s-au obținut venituri.

Având în vedere că administratorul nu a prezentat în timpul verificării, documente relevante care să demonstreze că destinația construcției este de pensiune turistică, organele de control au considerat că investiția efectuată privește un imobil care nu are legătură cu societatea (beneficiarul lucrării fiind o persoană fizică) și, prin urmare, petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri înregistrate în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs", menționând că pentru toate achizițiile înregistrate în acest cont a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată. Societatea nu a respectat prevederile art. 145, alin. (2), lit. b) și în aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina SC G SRL, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...**lei**.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ... (filele 35-37) petenta a formulat și a depus contestație, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 598/26.03.2009 (fila 38). Dosarul contestației a fost completat prin referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N, sub nr. (filele 38 - 41).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de ...**lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, considerând că măsura luată de organele de control este nelegală și neîntemeiată.

În fapt, SC G SRL a înregistrat în evidențele contabile ale societății și a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri materiale contabilizate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs". Destinația construcției este, în opinia petentei cea de pensiune turistică și sediu social.

Petenta arată că organul de control în mod greșit a respins la rambursare suma de ... lei, considerând că acest imobil construit nu va fi niciodată folosit de către societate în scopul realizării obiectului de activitate și obținerii de profit. În susținerea contestației sale, SC G SRL prezintă următoarele argumente:

- una din premisele care a determinat neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată constând în faptul că terenul nu aparține societății, este eronată, întrucât dreptul de proprietate asupra terenului nu este singurul drept real care permite proprietarului să amplaseze o construcție pe acel teren;

- în ce privește cuantumul investițiilor înglobate în extinderea și modernizarea construcției existente, în scopul utilizării ca spații de cazare, petenta susține că acesta rezultă din facturile contabilizate precum și din devizele de lucrări realizate de SC A-

R SRL Ș, firma care a realizat și proiectul care a stat la baza emiterii autorizației de construire.

- în ceea ce privește faptul ca autorizația de construire este eliberată de către Primaria comunei Ș pentru executarea lucrărilor de "extindere casă de locuit P+2E" nu are relevanță, întrucât lipsa mențiunii privind destinația de spații de cazare nu poate schimba destinația reală a construcției, aceea de pensiune turistică. În opinia petentei, destinația nu poate fi alta, construcția urmând a fi utilizată de societate în scopul realizării obiectului de activitate, și anume "alte mijloace de cazare", cod CAEN 5590.

În dovedirea situației reale, contestatara anexează declarația autenticată nr. 1324/06.05.2009 prin care beneficiarul autorizației de construire nr. 30/23.12.2008 declară că această construcție urmează a fi folosită în mod exclusiv de către SC G SRL în scopul desfășurării activității sale economice, precum și devizele de lucrări întocmite de către SC A-R SRL și solicită efectuarea unei cercetări la fața locului, în temeiul art. 57 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele arătate mai sus, SC G SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. 87/26.02.2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice B-N și emiterea unei noi decizii, prin care să se dispună rambursarea întregii sume solicitate, respectiv ... lei.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile spetei, se rețin următoarele:

Prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2008 deus la organele fiscale (filele 30-31), SC G SRL a solicitat rambursarea sumei de .. lei, reprezentând suma negativă a taxei pe valoarea adăugată înregistrată de către petentă în perioada iunie 2006 - decembrie 2008, sumă rezultată ca urmare a deducerii taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în facturile cu care s-au achiziționat bunuri materiale contabilizate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs". În urma verificării fiscale parțiale efectuate, organul de control a respins la rambursare suma de ... lei, considerând că taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă nelegal, întrucât bunurile materiale achiziționate și implicit, investiția în curs, nu au ca destinație obținerea de venituri impozabile.

Având în vedere cele prezentate, precum și datele și documentele existente, urmează a se stabili dacă investiția în curs poate fi considerată ca fiind destinată desfășurării obiectului de activitate al societății și anume, activități de cazare, și în concluzie, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor cu care s-au achiziționat bunurile în sumă totală de ... înregistrate în contul 231 a fost dedusă legal.

Cu adresa nr. ... (fila 43) s-a solicitat petentei precizarea actului administrativ fiscal atacat, precum și obiectul contestației formulate, motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază aceasta. Întrucât precizările comunicate de către petentă prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N sub nr. ... (filele 45-56) nu au fost suficiente, în virtutea rolului activ al organului fiscal consacrat la art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a purtat o discuție cu reprezentantul societății contestatoare. În urma convorbirii cu administratorul din data de 28.04.2009 și a adresei nr. ... (fila 57) înmănată personal acestuia, petenta a

depus în data de 07.05.2009, prin avocat B L R (împuternicirea avocațială nr. 31/2009 - fila 145), completări la cererea inițială (filele 58-147). Prin aceste completări, contestatara a solicitat efectuarea unei cercetări la fața locului, în temeiul art. 57 din OG 92/2003 , considerând că acest mijloc de probă este necesar în dovedirea destinației reale a construcției și anume , aceea de pensiune turistică.

În data de 13.05.2009 organul de soluționare a efectuat o cercetare la fața locului , consemnând în procesul-verbal încheiat cu această ocazie (filele 148-149) următoarele constatări:

- SC G SRL a efectuat o extindere la casa de locuit aflată la aceeași adresă la care se află și sediul social;

-la etajul al II -lea al construcției existente se află un apartament cu 2 dormitoare, 1 birou, 1 sufragerie, 1 baie, 1 bucatarie și 1 hol, modernizat și mobilat;

-pe același nivel, se află în construcție (în fază de roșu) 2 dormitoare, 1 baie, 1 living, casa scării, având intrare separată. Conform afirmațiilor administratorului societății, numai apartamentul modernizat și mobilat de la etajul II al construcției existente, etajul al II-lea și parțial parterul construcției noi, vor fi utilizate pentru desfășurarea obiectului de activitate.

-deși autorizația de construire este emisă pentru întreaga construcție (P+2E) și numai etajul II este destinat activităților de cazare și parțial parterul casei, d-nul G M susține că au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății și a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă numai facturilor cu care s-au achiziționat materiale utilizate pentru etajul în cauză.

În susținerea contestației sale , SC G SRL a prezentat detaliat prin adresa ... înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud în data de 18.05.2009 (filele 152-157) situația bunurilor achiziționate și modul în care au fost utilizate în cadrul investiției efectuate, fără a anexa documente probatorii referitoare la destinația acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile art 145 alin. (3) din Codul Fiscal pentru anul 2006 și art. 145 alin. (2) lit. a) pentru anul 2007.

Conform art. 145 alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabilă pentru 2006:

*" (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa 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;"

Conform art.145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal aplicabil pentru 2007:

" (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 operațiunilor taxabile.

Dacă bunurile sau serviciile se utilizează pentru realizarea unei investiții, așa cum este cazul în speță, exercitarea dreptului de deducere este condiționat de destinația acestei investiții . Astfel, în situația în care achizițiile de bunuri sunt folosite în vederea realizării unei investiții destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate este legal să fie dedusă. În caz contrar exercitarea dreptului de deducere nu este permisă.

În raport cu starea de fapt prezentată mai sus și cu normele antecitate, se desprind următoarele concluzii:

SC G SRL a achiziționat în perioada iunie 2006-decembrie 2008 bunuri materiale pe care le-a înregistrat în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", începând cu **anul 2006**. Deși, conform susținerilor petentei, încă de la începerea investiției în cauză, destinația era de sediu social și pensiune turistică, solicitarea și obținerea autorizației de construire nr. 30 emisă de către Primăria comunei Ș pe numele domnului G V (filele 5-6) în **decembrie 2008** a avut ca obiect "***extindere casă de locuit P+2E***". Așa fiind, cum prin proiectul pentru autorizarea executării lucrărilor de construire, obiectul investiției era și este și în prezent cel de extindere locuință, nu se pot susține afirmațiile contestatoarei conform cărora destinația construcției ar fi de pensiune turistică. În ceea ce privește dreptul de proprietate asupra construcției în curs de edificare, este limpede că aceasta aparține d-nului G V, iar petenta nu a prezentat organului fiscal niciun document pe baza căruia s-a pus această construcție la dispoziția SC G SRL și în ce scop.

Declarația autenticată sub nr. 1234/06.05.2009 (filele 143-144) a beneficiarului autorizației de construire și implicit, a extinderii efectuate la casa de locuit, prin care acesta susține că dreptul de proprietate asupra terenului și a construcției edificate revine SC G SRL odată cu terminarea și recepționarea lucrării, nu poate fi reținută ca probă în favoarea petentei întrucât faptul că societatea devine proprietara construcției, nu dovedește că destinația construcției este de pensiune turistică. Până la aceasta dată nu s-a întreprins vreun demers pentru schimbarea concretă a destinației construcției în cea de "pensiune turistică", așa cum în mod nejustificat pretinde petenta. De altfel, în conformitate cu prevederile art. 7 alin.(15) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, pentru orice modificare de temă ce survine în timpul execuției lucrărilor, titularul are obligația să solicite autorizare, sens în care va depune o nouă documentație.

De asemenea, conform celor arătate chiar de către administratorul societății nu toată construcția în cauză , va fi destinată obținerii de venituri din cazare, ci doar etajul al II-lea al clădirii în curs de edificare, o parte din parterul acesteia și un apartament din construcția existentă care a fost modernizat. Menționăm că, deși la data cercetării la fața locului efectuată de către organul de soluționare, apartamentul în cauză era modernizat și mobilat, petenta nu a obținut venituri din activitatea de cazare și nici nu a făcut dovada întreprinderii vreunui demers referitor la demararea activității economice.

În ceea ce privește devizele - ofertă întocmite de către SC A- R SRL (filele 58-139) , nici această probă nu poate fi reținută în favoarea petentei întrucât aceste situații nu au nicio legătură cu materialele achiziționate de către societate, nu au la

baza materialele efectiv consumate, ci necesarul edificării întregii construcții. Situațiile de lucrări pe baza cărora se înregistrează în evidențele contabile veniturile din imobilizări în curs, în cazul investițiilor în regie proprie, trebuie să conțină cheltuielile efective ale acestei activități pe baza de documente justificative (bonuri de consum, state de plată, facturi furnizori, etc.). Așa cum s-a menționat în raportul de inspecție fiscală , SC G SRL nu avea întocmite la data controlului toate aceste documente justificative.

În raport cu cele prezentate mai sus este limpede ca extinderea casei de locuit și modernizarea apartamentului existent pentru care s-au folosit bunurile achiziționate, nu pot fi considerate ca fiind destinate realizării de operațiuni impozabile cu drept de deducere și în consecință măsura dispusă de organele de inspecție este întemeiată.

Intenția contestatarei vizând schimbarea destinației casei de locuit (integral sau parțial) în spații cu destinație economică, nu echivalează cu îndeplinirea condițiilor impuse de normele legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

Într-o astfel de situație, din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile și prevederile art. 147 alin.(4) din Codul fiscal, conform cărora :

” 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 acestor nu se deduce. ”

Invederăm însă faptul 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 însă oricând ajustată de contribuabil înlăuntrul 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.

Așa fiind, urmează ca în raport de condițiile viitoare, contestatara să analizeze dacă se încadrează în normele legale care permit ajustarea taxei deductibile pentru bunurile de capital, iar în funcție de acestea să procedeze în consecință.

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 G SRL Sant, 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 Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-21066; 212623 Fax: 0263-216880