



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală Bihor spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit

- menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2007 cheltuieli cu construirea unor cabine cu toalete și vestiar necesare angajaților în sumă de Z lei pe care nu le-a înregistrat ca investiții în curs pentru care apreciază că, chiar dacă eronat acestea au fost considerate integral deductibile în loc de investiții în curs, organele de control au omis să calculeze și să deducă amortismntul aferent acestor investiții;

- susține că pentru anul 2008 organele de control au considerat eronat că facturile din centralizatorul anexat Raportului de inspecție fiscală nr. Z ar fi fost folosite în totalitate în interes personal, când de fapt administratorul societății a recunoscut în nota explicativă faptul că doar o parte din bunurile achiziționate au fost folosite în interes personal (facturile hașurate), iar o altă parte au fost achiziții efectuate în interesul desfășurării activității societății și în scopul obținerii veniturilor, astfel că aceste operațiuni reprezintă cheltuieli deductibile fiscal;

- precizează că în anul 2009 s-a obținut Autorizația de construire nr. Z emisă de Primăria municipiului Z pe numele lui Z, unul din cei doi asociați, fiind construit un depozit de materiale de construcții pe un teren luat în comodat și din aceasta împrejurare, organele de control au stabilit că cheltuielile cu materialele de construcții pentru realizarea depozitului au fost efectuate în favoarea asociatului, însă toate aceste cheltuieli, pe care organele de control le-au considerat ca fiind nedeductibile, au avut drept scop realizarea unei construcții cu destinație de depozit pentru materiale de construcții și pentru întreținerea și menținerea spațiului utilizat în comodat de societate;

- consideră că, construcția cu destinația depozit de materiale a fost realizată în scopul extinderii activității desfășurate și realizarea de venituri impozabile, fapt ce rezultă din încasările zilnice, motiv pentru care cheltuielile trebuie considerate deductibile sau active a căror valoare de înregistrare în patrimoniu se deduce prin amortizare.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, susține că organele de control au reținut în Raportul de inspecție fiscală nr. Z o eroare de fapt considerând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor realizate de societate ca fiind nedeductibilă în condițiile în care toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, taxa pe valoarea adăugată aferentă lor este deductibilă conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. 76.832/ 13.05.2010.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza

constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit

În cursul anului 2007 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu materiale de construcții pentru construirea unor cabine cu toalete și vestiar necesare angajaților în valoare de Z lei, fără ca aceste cheltuieli să fie colectate la investiții în curs, iar la finalizare și recepție să fie înregistrate ca mijloace fixe și trecute pe cheltuieli pe calea amortizării.

În anul 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli directe (cont 6028) bunuri achiziționate în valoare de Z lei, din care o parte în sumă de Z lei utilizate pentru finalizarea cabinelor construite în anul 2007 (ciment, plăci ondulate), iar cealaltă parte în sumă de Z lei folosite în scopuri personale ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată (tamplarie PVC, materiale de construcții, și instalații sanitare).

În anul 2009, în baza Autorizației de construire nr. Z emisă de Primăria municipiului Z pe numele asociatului Y, a înregistrat și a dedus la calculul profitului impozabil valoarea materialelor în sumă de Z lei pentru construirea unui depozit de materiale de construcții pe un teren luat în comodat, precum și contravaloarea materialelor pentru întreținerea investiției anterioare în sumă de Z lei.

În baza celor constatate, organele de control au stabilit în sarcina societății diferențe de impozit pe profit în sumă de Z lei pentru anul 2007 și în sumă de Z lei pentru anul 2008, iar pentru anul 2009 au diminuat pierderea fiscală cu suma de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2007 –2010.

2. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC "X" SRL a dedus și taxa pe valoarea adăugată aferentă materialelor de construcții achiziționate în anul 2008 în valoare de Z lei utilizate în scopuri personale, care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată (tamplărie PVC, materiale de construcții și instalații sanitare) și a materialelor de construcții în suma Z lei utilizate în anul 2009 la construirea depozitului de materiale de construcții în baza autorizației emise pe numele lui Y și în sumă de Z lei pentru întreținerea investițiilor anterioare.

Organele de control au stabilit că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei aferentă acestor achiziții societatea nu avea drept de deducere.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorări de întârziere în sumă totală de Z lei pe perioada2008 –2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z, nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe profit în sumă de Z lei pe anii 2007 și 2008, în condițiile în care societatea a dedus la calculul profitului impozabil contravaloarea cheltuielilor pentru realizarea unei investiții în curs și contravaloarea unor bunuri utilizate în scopuri personale de asociați, care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată.

În fapt, în cursul anului 2007 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu materiale pentru construirea unor cabine cu toalete și vestiar necesare angajaților în valoare de Z lei, în loc de investiții în curs privind mijloace fixe care se recuperează prin amortizare, după finalizarea și darea lor în funcțiune, iar în anul 2008 a înregistrat pe cheltuieli directe (cont 6028) contravaloarea unor bunuri achiziționate în sumă de Z lei, din care o parte în sumă de Z lei le-a utilizat pentru finalizarea cabinelor construite în anul 2007 (ciment, plăci ondulate) și o altă parte în sumă de Z lei le-a utilizat în scopuri personale ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată (tâmplărie PVC, materiale de construcții, și instalații sanitare).

De asemenea, în anul 2009 a dedus la calculul profitului impozabil contravaloarea unor materiale de construcții în sumă de Z lei utilizate la construirea unui depozit de materiale de construcții, care a fost însă realizată în baza Autorizației de construire nr. Z emisă de Primăria municipiului Z pe numele asociatului Y, pe un teren luat în comodat de la acesta, precum și contravaloarea materialelor de construcții utilizate pentru întreținerea investiției anterioare în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. e) și art. 24 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

"Art. 19. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

Art. 21. Cheltuieli. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

[...]

Art. 24. Amortizarea fiscală. (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intra în structura unui activ corporal, a caror durată normală de utilizare defera de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”,

coroborate cu dispozițiile pct. 12, pct. 22 și pct. 43 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor,

prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

[...]

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

[...]

d) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Având în vedere prevederile legale citate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile iar cheltuielile facute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, SC "X" SRL avea obligația să înregistreze în Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" contravaloarea cheltuielilor cu materialele utilizate la construcția cabinelor cu toalete și vestiar în suma de valoare de Z lei în anul 2007 și în suma de Z lei în anul 2008, iar la finalizarea și recepția finală a acestora să fie înregistrate la mijloace fixe care apoi să fie incluse pe cheltuieli pe calea amortizării.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal cheltuielile cu materialele de construcții în suma de 11.688 lei reprezentând tamplarie PVC, materiale de construcții, și instalații sanitare, utilizate de asociați în scopuri personale ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată și cheltuielile cu materiale de construcții în suma de Z lei utilizate în anul 2009 la construirea depozitului de materiale de construcții în baza Autorizației de construire nr. Z emisă de Primăria municipiului Z pe numele lui Y, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anii 2008 și 2009.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anii 2007, 2008 și 2009 și au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z ca SC "X" SRL datorează la bugetul de stat pentru anul 2007 un impozit pe profit în suma de Z lei, pentru anul 2008 un impozit pe profit în suma de Z lei iar pentru anul 2009 au diminuat pierderea fiscală cu suma de Z lei, contestată urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă achiziționării unor

bunuri (ciment, plăci ondulate, tâmplărie PVC, materiale de construcții și instalații sanitare) care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și în Decizia de impunere nr. Z rezultă ca în cursul anului 2008 SC "X" SRL a achiziționat bunuri în sumă de Z lei din care o parte în sumă de Z lei le-a utilizat pentru finalizarea unor cabine construite în anul 2007 (ciment, plăci ondulate) iar o altă parte în suma de Z lei le-a utilizat în alte scopuri personale ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată (tamplărie PVC, materiale de construcții și instalații sanitare) și pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de Z lei.

De asemenea, în anul 2009 societatea a achiziționat materiale de construcții în suma Z lei care au fost utilizate la construirea unui depozit de materiale de construcții în baza unei autorizații emise pe numele lui Y, unul dintre cei doi asociați și a consumat materiale de construcții pentru întreținerea unei investiții anterioare în suma de Z lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 128 alin. (4) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

"Art. 128. Livrarea de bunuri.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

[...]

Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).",

coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care menționează:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile care dau drept de deducere justificate cu facturi fiscale sau cu alte documente legale.

De asemenea, preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial la data achizitiei acestora.

Prin urmare, deoarece materialele de construcții achiziționate de SC “X” SRL în anul 2008 (tâmplarie PVC, materiale de construcții și instalații sanitare) în sumă totală de Z lei au fost utilizate în scopuri personale ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, iar materialele de construcții achiziționate în anul 2009 în suma de Z lei au fost utilizate la construirea unui depozit de materiale de construcții în baza Autorizației nr. Z emise pe numele asociatului Y, rezultă că contestatoarea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma de Z lei pentru anul 2008 și în suma de Z lei pentru anul 2009.

Ca atare organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată și au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de Z lei.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC “X” SRL datorează la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în suma de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru aceasta obligație fiscală.

3. Iar, majorările de întârziere în suma de Z lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, ca măsura accesorie în

raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

4. Referitor la contestația formulată împotriva **Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală**, precizăm ca Activitatea de Inspectie Fiscală Bihor a răspuns prin Decizia nr. Z în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

