



DECIZIA nr. 123/29.08.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L din Tg. Mureș,
înregistrată sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L din Tg. Mureș, asupra contestației înregistrate sub nr. ..., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., emisă de organe de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate petentei la data de 09.02.2012, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă la D.G.F.P. - Mureș în termenul legal, prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..., petenta solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., invocând următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC ... SRL, în perioada noiembrie 2010 - aprilie 2011, nu a facturat către SC ... SRL, contravaloarea chiriei prevăzute în contractul de chirie nr. 1/07.08.2008, fără a

lua în considerare faptul că, SC ... SRL nu a efectuat plata chiriei către SC ... SRL, între cele două societăți existând un litigiu comercial, contractul de chirie nr. 1/2008 fiind lovit de nulitate din luna noiembrie 2010, pentru neplată.

Nu se poate reține că SC ... SRL ar fi fost obligată la emiterea unei facturi fiscale în momentul în care nu este executată plata chiriei și în acest sens nu a putut face dovada nici SC ... SRL.

În ceea ce privește sumele deductibile cu titlu de investiții, societatea consideră că nu este relevant prin ce modalitate juridică este deținut spațiul comercial ... de către SC ... SRL, astfel contractul de comodat având aceeași valoare juridică ca și un contract de închiriere, fapt pentru care investițiile efectuate de către SC ... SRL în spațiul comercial deținut prin contract de comodat sunt legale.

În ce privește facturile emise de către o societate inactivă, societatea consideră că administratorul ..., nu avea cum să aibă la cunoștință de inactivitatea societății comerciale, astfel că, prin anularea facturilor fiscale care au fost emise de o societate comercială inactivă a fost făcută în mod abuziv.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în scopul verificării impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 15.07.2008 - 30.09.2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au reținut următoarele:

1) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. a), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. a)

Acțiunea de inspecție fiscală a fost efectuată urmare Adresei nr. xxx/31.08.2011 emisă de Garda Financiară Mureș, prin care a fost transmis Procesul – verbal nr. xxx/31.08.2011, încheiat de către comisari ai G.F. la S.C. ... S.R.L. Prin actul de control menționat s-a constatat că, în perioada noiembrie 2010 – aprilie 2011, SC ... SRL nu a facturat către S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș contravaloarea chiriei, prevăzută în contractul nr. 1/07.08.2008 (Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între cele două firme, datorată pentru închirierea unui spațiu comercial situat în Tg. Mureș, str...

Astfel, în perioada respectivă societatea nu a înregistrat venituri în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2010 și ... lei în anul 2011) și taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei (10.251,78 x 24%).

Ca urmare, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit cu suma totală de ... lei.

Aferent deficienței redade anterior, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate la finele anului 2010 cu suma de ... lei, respectiv au diminuat pierderea aferentă perioadei ianuarie - aprilie 2011 cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât, în perioada noiembrie 2010 – aprilie 2011, SC ... SRL, nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferenta veniturilor din închiriere în sumă de ... lei, neînregistrate în evidența contabilă, ce rezultă din derularea contractului de închiriere nr. 1/07.08.2008 încheiat cu S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 137 alin. (1) lit. (a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferentă veniturilor neînregistrate, aceasta fiind stabilită în sarcina societății cu titlu de T.V.A. suplimentară de plată datorată bugetului de stat.

Aferent taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

2) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. b), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. b)

În perioada septembrie 2008 - septembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a înregistrat pe contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu lucrări de construcții efectuate de S.C. ... S.R.L. xxx, având la bază facturile fiscale redade în Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, cheltuielile în cauză fiind considerate de către contribuabil deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada respectivă.

Întrucât, societatea nu a prezentat organelor de control documente prin care să facă dovada realizării lucrărilor respective, și având în vedere faptul că aceasta nu deține în patrimoniu nici o construcție (imobilul asupra căruia administratorul pretinde că ar fi fost efectuate lucrările în cauză, este cel situat în loc. Tg. Mureș, xxx, unde societatea are sediu social, acesta fiind utilizat în baza unui contract de comodat - anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în suma de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal, fapt pentru care, cu ocazia controlului, cu suma în cauză, a fost afectat rezultatul fiscal aferent perioadelor respective.

Astfel, aferent deficienței redade anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, și accesorii aferente în cuantum de ... lei, din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că,

deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât societatea nu a fost în măsură să facă dovada realizării lucrărilor de construcții înscrise în facturile la care s-a făcut referire mai sus, organele de control au considerat că societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, motiv pentru care, pentru suma de ... lei nu s-a acordat deductibilitate, aceasta fiind stabilită în sarcina societății cu titlu de taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

3) Referitor la constatările redatăe în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. c), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. c)

În perioada septembrie 2010 - iunie 2011, SC ... SRL a înregistrat direct pe cheltuieli de exploatare, în conturile 628 „Alte cheltuieli cu servicii efectuate de terți”, 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și contul 604 „Cheltuielile privind materialele nestocate”, suma de ... lei, reprezentând valoarea consumurilor/achizițiilor de materiale de construcții (tabla, adezivi, cărămida, gresie, radiatoare, robineti etc.), materiale de natura obiectelor de inventar (usa garaj) și lucrări de construcții (confectionat și montat tâmplărie PVC), toate acestea având ca destinație, potrivit declarațiilor administratorului societății dl. ..., partea din imobilul situat în Tg. Mureș, ..., nr.2, unde societatea are înregistrat sediul social, imobil ce face obiectul contractului de comodat încheiat în data de 09.07.2008 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), cu persoana fizică ...

Urmare analizei cheltuielilor în cauză, organele de inspecție fiscală au reținut că, bunurile achiziționate vizează operațiuni de amploare (investiții, modernizări, transformări, amenajări și alte asemenea) realizate la imobilul luat în folosință cu titlu gratuit.

Astfel, la control s-a reținut că, unitatea a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări încorporate în bunul ce face obiectul contractului de comodat mai sus menționat, achiziții ce reprezintă în fapt lucrări de investiții destinate modernizării și îmbunătățirii parametrelor tehnice inițiale și sporirii gradului de performanță, de utilitate, a bunurilor respective, care au condus în mod direct la majorarea valorii bunurilor împrumutate, fiind creat, implicit, un avantaj proprietarului.

Drept urmare, în temeiul prevederilor Codului civil (art. 946, 1182, 1447, 1560, 1561, 1564, 1569, 1574 și 1575), precum și a prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și având în vedere că imobilul în cauză nu aparține societății, ci face obiectul unui contract de comodat,

organele de inspecție au reținut că întrucât lucrările în cauză nu reprezintă lucrări de întreținere și funcționare, ci sunt lucrări de investiții, cheltuielile în sumă de ... lei, nu cad în sarcina comodatului S.C. ... S.R.L. și ca atare acestea sunt nedeductibile la comodat.

Urmare celor menționate, organele de control au procedat la refacerea calculelor impuse de situația dată, cu sumele în cauză fiind afectat rezultatul fiscal aferent perioadelor respective.

Aferent deficienței redată anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și accesorii aferente în cuantum de ... lei, din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, s-a reținut că, S.C. ... S.R.L. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări la bunuri luate în comodat de la persoana fizică ...

De asemenea, organele de control au constatat că societatea verificată a dedus și TVA în sumă de ... lei aferentă unor bunuri și servicii în valoare totală de ... lei, achiziționate în perioada iulie 2011 – septembrie 2011, destinate aceluiași imobil situat în Tg. Mureș, ..., nr. 2, imobil luat în comodat, după cum s-a aratat mai sus, achiziții înregistrate pe contul 231 „Investitii în curs de executie” (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală).

În consecință, la control s-a reținut că, întrucât beneficiarul acestor achiziții este o terță persoană (fizică) și nu S.C. ... S.R.L., sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru bunuri) și ale art. 129 alin. (4) lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii), motiv pentru care, organele de control au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei), aceasta fiind stabilită în sarcina societății ca obligație fiscală suplimentară de plată.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

4) Referitor la constatările redată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. d), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. d)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna iunie 2009, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă -cont 6022 „Cheltuieli privind combustibili”, și a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuieli în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea carburanților achiziționați și utilizați pentru alimentarea autoturismului cu numărul de înmatriculare ..., pentru justificarea cărora au fost prezentate la control doar bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu se

regaseste în nici una din exceptiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care suma respectivă a fost considerată nedeductibilă fiscal.

Aferent deficienței redată anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, respectiv au stabilit accesorii aferente în cuantum de ... lei, din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât societatea a dedus T.V.A. în sumă de ... lei aferentă achiziției carburanților în cauză, iar aceasta nu se regaseste la nici una din exceptiile prevăzute la art. 145¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la unele limitări speciale ale dreptului de deducere aplicabile începând cu luna mai 2009, la control s-a reținut că societatea nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, această sumă fiind stabilită suplimentar de plată în sarcina societății cu titlu de T.V.A.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

5) Referitor la constatările redată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. e), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. e)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2010, S.C. ... S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă, contravaloarea unor lucrări de construcții, în valoare totală de ... lei, pentru care TVA aferentă este în sumă de ... lei, în baza facturii nr.7444197/15.03.2010 (prezentate în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) emisă de S.C. ... S.R.L. CUI xxx, societate care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/08.01.2010 a fost declarată inactivă.

Întrucât, în luna martie 2010, suma de ... lei, a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală, având drept consecință diminuarea în perioada respectivă a bazei impozabile și, implicit, a impozitului pe profit aferent, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11 alin. (1²) din același act normativ, coroborate cu prevederile art. 3 alin. (1) și (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile respective ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În condițiile date, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2010, diminuând pierderea fiscală aferentă anului 2010 cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât, în luna martie 2010, societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr.7444197/15.03.2010 emisă de S.C. ... S.R.L. CUI ..., societate care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/08.01.2010 a fost declarată inactivă, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui A.N.A.F., organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

6) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. f)

În luna ianuarie 2009, societatea a preluat, în mod eronat, rulajele totale ale conturilor de venituri și cheltuieli înregistrate în cursul anului anterior, fapt ce a avut influență asupra profitului impozabil aferent anului 2009.

Astfel, organele de control au reținut că societatea a diminuat nejustificat baza impozabilă la trim. I 2009 cu suma de ... lei, fiind încălcate astfel prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care la control a fost afectat rezultatul fiscal aferent perioadei respective.

Aferent deficienței redade anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, respectiv au stabilit accesorii aferente în cuantum de ... lei, din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, cuantumul acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. a), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. a)

Acțiunea de inspecție fiscală a fost efectuată urmare Adresei nr. xxx/31.08.2011 emisă de Garda Financiară Mureș, prin care se transmite

Procesul-verbal nr. xxx/31.08.2011, încheiat la S.C. ... S.R.L. Prin actul de control menționat s-a constatat că, în perioada noiembrie 2010 – aprilie 2011, SC ... SRL nu a facturat către S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș contravaloarea chiriei, prevăzută în contractul nr. 1/07.08.2008 (Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între cele două firme, datorată pentru închirierea unui spațiu comercial situat în Tg. Mureș, ..., nr. 2.

Astfel, organele de control au reținut că, în perioada respectivă, societatea nu a înregistrat venituri în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2010 și ... lei în anul 2011) și taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei (10.251,78 x 24%).

Ca urmare, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Aferent deficienței redată anterior, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate la finele anului 2010 cu suma de ... lei, respectiv au diminuat pierderea aferentă perioadei ianuarie - aprilie 2011 cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât în perioada noiembrie 2010 – aprilie 2011, SC ... SRL, nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferența veniturilor din închiriere în sumă de ... lei neînregistrate în evidența contabilă ce rezultă din derularea contractului de închiriere nr. 1/07.08.2008 încheiat cu S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 137 alin. (1) lit. (a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă veniturilor neînregistrate, aceasta fiind stabilită în sarcina societății cu titlu de T.V.A. suplimentară de plată datorată bugetului de stat.

Aferent taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

În drept, art. 6 și 11 din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, stipulează următoarele:

"Art. 6

(1) *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

[...]

art. 11

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”.

Ca atare, societatea avea obligația înregistrării veniturilor din închirierea imobilului la momentul efectuării operațiunilor.

Referitor la impozitul pe profit, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

art. 156 alin. (1) și (2) din același act normativ:

“Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

De asemenea, art. 156² “Decontul de taxă” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

În contestația formulată petenta precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că, SC ... SRL nu a efectuat plata chiriei către SC ... SRL, întrucât între cele două societăți există un litigiu comercial, contractul de chirie nr. 1/2008 fiind lovit de nulitate din luna noiembrie 2010, pentru neplată.

Față de susținerile petentei se reține că, la controlul efectuat de către comisarii Gărzii Financiare administratorul societății, dl. ... a declarat în Nota explicativă următoarele:

“2. Întrebare: Când a fost reziliat contractul nr. 1 din 07.08.2008 cu

SC ... SRL

2. *Răspuns: Contractul a fost reziliat de comun acord între cele două părți semnatare începând cu data de 01.05.2011.*

3. *Întrebare: Precizați dacă în perioada octombrie 2010 - aprilie 2011 a fost facturată și încasată chirie către SC ... SRL.*

3. *Răspuns: Pentru luna octombrie 2010 a fost facturată chiria cu factura nr. 038/25.09.2010 în sumă totală de ... lei (inclusiv TVA) contravaloarea acestei facturi a fost încasată cu chitanța nr. 33/30.09.2020 [...]. Pentru perioada noiembrie 2010 - aprilie 2011 nu am mai emis facturi pentru chirie deși spațiul era utilizat în continuare de către SC ... SRL. Nu am emis facturi de chirie pentru că ... SRL a refuzat să plătească și susținând în fiecare luna își părăsească spațiul de închiriat."*

Reiese așadar că însuși reprezentantul legal al contribuabilului recunoaște prin cele declarate că nu a emis facturi pentru chirie deși spațiul a fost utilizat de S.C. ... SRL cu care era încheiat contractul de închiriere nr.1/07.08.2008.

Ca urmare, susținerile petentei că "între cele două societăți există un litigiu comercial, contractul de chirie nr. 1/2008 fiind lovit de nulitate din luna noiembrie 2010, pentru neplată", nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a prezentat documente care să confirme rezilierea contractului de chirie nr. 1/2008 la acea dată (noiembrie 2010).

Având în vedere că, petenta nu aduce argumente în susținerea contestației care să combată constatările organelor de control, mai mult, prin nota explicativă dată comisarilor gărzii financiare Mureș, reprezentantul legal al acesteia recunoaște neînregistrarea în contabilitate a veniturilor din chirie, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reținut că, în perioada noiembrie 2010 - aprilie 2011, unitatea verificată trebuia să înregistreze venituri în sumă totală de ... lei și în consecință în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale declarată de societate la finele anului 2010 cu suma de ... lei, respectiv a pierderii fiscale aferentă perioadei ianuarie - aprilie 2011 cu suma de ... lei, motiv pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Având în vedere cele prezentate anterior, precum și faptul că petenta recunoaște neînregistrarea în contabilitate a veniturilor din chirie, se reține că în mod legal organele de inspecție au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cunșum de ... lei.**

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina societății, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, contestate de petentă, în sumă de ... lei (din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere).**

2) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. c), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. c)

În fapt, în perioada septembrie 2010 - iunie 2011, SC ... SRL a înregistrat direct pe cheltuieli de exploatare, în conturile 628 „Alte cheltuieli cu servicii efectuate de terți”, 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, 603 “Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și contul 604 „Cheltuielile privind materialele nestocate”, suma de ... lei, reprezentând valoarea consumurilor/achizițiilor de materiale de construcții (tabla, adezivi, cărămida, gresie, radiatoare, robineti etc.), materiale de natura obiectelor de inventar (usa garaj) și a lucrărilor de construcții (confectionat și montat tâmplărie PVC), toate acestea având ca destinație, potrivit declarațiilor administratorului societății dl. ..., partea din imobilul situat în Tg. Mureș, ..., nr.2, unde societatea are înregistrat sediul social, imobil ce face obiectul contractului de comodat încheiat în data de 09.07.2008 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), cu persoana fizică

Potrivit obiectului acestui contract, comodantul pune la dispoziția și folosința societății comodată, cu titlu gratuit, imobilul de la adresa menționată, precizându-se totodată ca destinația acestuia va fi aceea de sediu al societății.

Din analiza cheltuielilor în cauză, organele de inspecție fiscală au reținut că achizițiile sunt destinate unui imobil care face obiectul unui contract de comodat, iar lucrările cărora le-au fost destinate achizițiile în cauză reprezintă lucrări de investiții (chiar dacă, în mod eronat, sumele respective au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare).

Organele de control au considerat că reglementările privind comodatul din Codul civil, au relevanță în analiza situației fiscale, prin următoarele articole:

- art. 1560 „Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia”

- art. 1561 „Comodatul este esențial gratuit”

- art. 1564 „Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat...”;

- art. 1569 „Comodatorul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete*. *) Nu poate cere înapoierea lor”;

- art.1574 „Dacă în curgerea termenului, împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia”;

- art. 1575 „Dacă lucrul împrumutat are așa defect încât să poată dăuna pe acel ce se servește de dânsul, comodantul rămâne răspunzător de daune, dacă cunoscând acele defecte nu a prevestit pe comodatar”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că din analiza situației de fapt privind problematica în cauză, realizată în contextul legal mai sus citat, se concretizează următoarele:

1. Cheltuielile în cauză, localizate la bunurile ce fac obiectul contractului de comodat, nu reprezintă cheltuieli destinate conservării bunurilor

respective; în acest sens se invocă prevederile art. 1564 din Codul civil, potrivit căruia în sarcina comodatului intra conservarea lucrului împrumutat.

Întrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, în situația dată, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 946 din Codul civil, potrivit cărora "*Contractul gratuit sau de binefacere este acela în care una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celeilalte.*" – or, în cazul contractului de comodat, în virtutea textului de lege amintit, comodantul trebuie să creeze un avantaj comodatului și nu invers.

2. În materie de comodat, datoria comodatului de a se îngriji de lucrurile împrumutate ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține bunurile respective pe perioada contractului în stare de întrebuințare, așa cum au fost primite – rezultă de aici că obligația comodatului se referă la lucrări de întreținere, inclusiv reparații mărunte (art.1447 din Codul civil nominalizează categoriile de lucrări de natura reparațiilor mici ce cad în sarcina locatarului) și, nicidecum, nu sunt vizate operațiuni de amploare cum sunt investițiile, reparațiile capitale, modernizările, transformările (ce duc la o creștere de valoare a bunurilor), operațiuni ce se află în sarcina proprietarului (comodantului).

3. În situația în care bunurile împrumutate ar fi fost într-o stare improprie utilizării de către societate în scopul realizării obiectului de activitate, drept urmare fiind necesară efectuarea unor lucrări de aducere într-o stare adecvată scopului respectiv, cheltuielile în cauză nu pot afecta activitatea societății (comodatarului), câtă vreme astfel de cheltuieli cad în sarcina comodantului (proprietarului).

4. Sub raport formal, contractul de comodat prezintă carențe în sensul că nu este îndeplinită condiția aferentă privind înregistrarea într-un registru public așa cum prevede art.1182 din Codul civil.

În baza celor expuse, organele de control au reținut că în cazul în speță au fost efectuate cheltuieli ce vizează un bun împrumutat în baza unui contract de comodat – concretizate în fapt în cheltuieli privind amenajări de amploare -, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu întreținerea și funcționarea bunurilor respective pentru a fi deductibile fiscal la comodatari ci sunt lucrări de investiții, și care nu cad în sarcina comodatului S.C. ... S.R.L. și în consecință nu pot afecta baza impozabilă la calculul impozitului pe profit, neîncadrându-se în textul de lege prevăzut de art. 19 din Codul fiscal.

Potrivit evidenței contabile a SC ... SRL, parte din sumele respective au afectat cheltuielile de exploatare (conturile 6028 , 603, 604, 628) cu suma totală de ... lei.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta a inclus în categoria cheltuielilor de exploatare suma de ... lei.

Aferent deficienței redată anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, respectiv au stabilit accesorii aferente în cuantum de ... lei, din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea

adăugată.

Astfel, s-a reținut că, S.C. ... S.R.L. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări de investiții la bunuri luate în comodat de la persoana fizică

De asemenea, organele de control au constatat că societatea verificată a dedus și TVA în sumă de ... lei aferentă unor bunuri și servicii în valoare totală de ... lei, achiziționate în perioada iulie 2011 – septembrie 2011, destinate aceluiași imobil situat în Tg. Mures, ..., nr. 2, imobil luat în comodat, după cum s-a aratat mai sus, achiziții înregistrate pe contul 231 „Investiții în curs de executie” (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală).

În consecință, la control s-a reținut că, întrucât beneficiarul acestor achiziții este o terță persoană (fizică) și nu S.C. ... S.R.L., sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru bunuri) și ale art. 129 alin. (4) lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii), motiv pentru care, organele de control au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei), aceasta fiind stabilită în sarcina societății ca obligație fiscală suplimentară de plată.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantumul distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

În ceea ce privește cheltuielile de investiții, în contestația formulată petenta invocă faptul că, nu este relevant prin ce modalitate juridică este deținut spațiul comercial ... de către SC ... SRL, contractul de comodat având aceeași valoare juridică ca și un contract de închiriere, fapt pentru care consideră că investițiile efectuate de către SC ... SRL în spațiul comercial deținut prin contract de comodat sunt legale.

Prevederile legale invocate de către organele de inspecție fiscală ca temei legal: art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în ceea ce privește impozitul pe profit) și art. 128 alin. (4), respectiv art. 129 alin. (4) lit. b) din același act normativ (în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată), stipulează următoarele:

"art. 19 Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

art. 128 alin. (4) lit. b)

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

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților

lor componente a fost dedusă total sau parțial.

art. 129 alin. (4) lit. b)

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice".

La art. 125¹ "Semnificația unor termeni și expresii" alin. (1) pct. 16 din același act normativ, se prevede:

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

...

16. *livrare către sine* are înțelesul prevăzut la art. 128, alin. (4)".

Din prevederile legale anterior citate, se reține faptul că, operațiunile care pot fi încadrate în categoria "*livrărilor către sine*", potrivit distincțiilor făcute de art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, sunt considerate livrări de bunuri.

În esență, sunt incluse în această categorie (a livrărilor de bunuri către sine) operațiunile prin care persoana impozabilă afectează un bun aparținând societății unor scopuri străine de activitatea sa.

Prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 invocate de organele de inspecție fiscală, ca fiind aplicabil în speță se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, respectiv prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, se refera la serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

În speță, organele de control au considerat că, investițiile efectuate de societate asupra imobilului în cauză rămân în proprietatea persoanei care este proprietara de drept a acestuia, operațiunea echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor achiziționate de societate, fiind asimilată livrărilor de bunuri cu plată; în mod similar organele de inspecție au procedat și în cazul prestărilor de servicii.

Din constatările redată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că, bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări la imobilul situat în Tg. Mureș, ..., nr. 2, jud. Mureș, imobil ce face obiectul contractului de comodat încheiat la data de 09.07.2008 între SC ... SRL în calitate de comodat și dl. ... în calitate de comodant, și unde societatea are înregistrat sediul social, însă, în actul atacat nu se menționează dacă acestea au fost utilizate total sau parțial în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată potrivit constatărilor redată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cu ocazia inspecției fiscale organele de control au analizat cheltuielile aferente amenajărilor efectuate de societate asupra imobilului în cauză (luat în folosință în baza Contractului de comodat încheiat la data de 09.07.2008) prin prisma prevederilor Codului civil, constatând că acestea ar fi

nedeductibile datorită faptului că au făcut obiectul unor contracte de comodat, și că, cheltuielile respective nu s-ar încadra în textul de lege prevăzut de art. 19 din Codul fiscal, fără însă a fi analizată îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor prin prisma prevederilor legale care stipulează deductibilitatea acestora, respectiv dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării activității generatoare de venituri a contestatoarei.

De asemenea, se reține că, prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, respectiv art. 128 alin. (4) lit. b) și, respectiv, art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi aplicate speței, întrucât nu s-a făcut nici o referire din care să rezulte că investițiile realizate la imobilul respectiv se concretizează în bunuri ce se încadrează în categoria bunurilor "mobile", în condițiile în care prevederile legale invocate, se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile ale societății și punerea acestora în mod gratuit la dispoziția altor persoane.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(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."

În situația în care bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate efectuării unor lucrări de investiții, sunt incidente și prevederile art. 24 din același act normativ, care reglementează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente modernizării și îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, respectiv recuperarea acestora din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

De asemenea, în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferent bunurilor/serviciilor achiziționate, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile".

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora "în folosul operațiunilor taxabile". Orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestațiilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În soluționarea contestației, se reține că nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală nu au analizat îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a sumelor înregistrate pe cheltuieli, prin prisma prevederilor art. 21 din Codul fiscal, și îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a TVA prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv dacă bunurile și serviciile respective sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fapt pentru care organele de soluționare a contestației, în baza documentelor existente la dosarul cauzei, nu se pot pronunța cu privire la legalitatea constatărilor organelor de control, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale.

Așadar, raportat și la dispozițiile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",

organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor suplimentare în sarcina petentei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor în cauză, prin prisma prevederilor art. 21 din Codul fiscal, respectiv îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată aferentă prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ținând cont de cele menționate anterior, în speță, se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor în sumă totală de ... lei și a deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, având în vedere considerentele anterior redată, prevederile legale aplicabile în cauză și argumentele aduse de petenta în susținerea contestației.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art. 216 *"Soluții asupra contestației"* alin. (3) și 3¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căroră: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",

coroborate cu dispozițiile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stipulează: „11.5. În

situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

Ca urmare se va proceda la **desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ...** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art. 216 alin. (3) și (3¹) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, respectiv ale pct. 11.6 și pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat, să procedeze la o nouă verificare vizând aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie, de argumentele petentei aduse în susținerea contestației cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Întrucât, stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor și a penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar Decizia de impunere nr. ... urmează a fi desființată parțial în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se desființează parțial Decizia de impunere nr. ... și pentru majorările de întârziere/dobânzile în cunatum de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit, respectiv pentru majorările de întârziere/dobânzile în quantum de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.**

3) Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1 "Impozit pe profit" lit. e), respectiv la Cap. III pct. 4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit. e)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2010, S.C. ... S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă, contravaloarea unor lucrări de construcții, în valoare totală de ... lei, pentru care TVA aferentă

este în sumă de ... lei, în baza facturii nr.7444197/15.03.2010 (prezentate în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) emisă de S.C. ... S.R.L. CUI ..., societate care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/08.01.2010 a fost declarată inactivă.

Întrucât, în luna martie 2010, suma de ... lei, a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală, având drept consecință diminuarea în perioada respectiva a bazei impozabile și, implicit, a impozitului pe profit aferent, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11 alin. (1²) din același act normativ, coroborate cu prevederile art. 3 alin. (1) și (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile respective ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În condițiile date, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2010 diminuând pierderea fiscală aferentă anului 2010 cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât în luna martie 2009, societatea verificată a dedus TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr. 7444197/15.03.2010 emisă de S.C. ... S.R.L., contribuabil declarat inactiv în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/08.01.2010, iar în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui A.N.A.F., organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina societății și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente în sumă de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere de ... lei, cuantum distinct al acestora fiind comunicat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Adresa nr. ... înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, se stipulează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ:

“Pe perioada stării de inactivitate [...] oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

Astfel, prin prevederile legale anterior citate, legiuitorul a statuat faptul că, un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special, iar dacă totuși întocmește aceste documente, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul dispune că:

“[...] nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, pe lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță se rețin și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

"art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, se reține că, achiziția efectuată de SC ... SRL în baza facturii emise de S.C. ... S.R.L., după declararea acesteia ca inactivă nu mai produce efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura în cauză.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

În ce privește factura emisă de către S.C. ... S.R.L., petenta precizează că administratorul ..., nu avea cum să aibă la cunoștință de inactivitatea societății comerciale, și prin urmare consideră că anularea facturii fiscale care a fost emisă de o societate comercială inactivă, a fost făcută în mod abuziv.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, în soluționarea contestatiei se rețin următoarele aspecte:

- potrivit constatarii redată la Cap. III pct. 1 lit. e) din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în suma de ... lei, ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, întrucât a avut la baza factura nr. 7444197/15.03.2010 emisă de S.C. ... S.R.L. având CUI ..., contribuabil declarat inactiv prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/2010, invocând în speta ca fiind incidente prevederile art. 3 alin. (1) și (2), ale art. 4 alin. (1) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11 alin. (1²) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- pe aceleași considerente (facturi emise de un contribuabil inactiv), la Cap. III pct. 4 lit. e) din raportul de inspecție fiscală, invocând prevederile art. 3 alin. (1) și (2), ale art. 4 alin. (1) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11 alin. (1²), ale art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de S.C. ... S.R.L., stabilind TVA de plată în suma de ... lei.

În soluționarea contestației se reține că, S.C. ... S.R.L. a fost declarată societate inactivă prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 20/08.01.2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, codul de TVA al societății fiind anulat din data de 01.02.2010, dată anterioară datei emiterii facturii nr. 7444197/15.03.2010 de către societatea sus-menționată.

Afirmația petentei potrivit căreia nu a avut cunoștința de faptul că firma în cauză era declarată inactivă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum prevede art. 7 alin. (2) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, declararea inactivității s-a publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, și pe pagina de internet www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili".

Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior citate, coroborate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "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" precum și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală", se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în baza facturii emise de S.C. ... SRL după data declarării acesteia ca inactivă, motiv pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește acest capăt de cerere.**

Se reține că, întrucât în anul 2010 unitatea a înregistrat și declarat pierdere fiscală, în urma controlului aceasta a fost diminuată cu suma de ... lei. Prin urmare, astfel cum rezultă și din adresa nr.... a Activității de Inspecție Fiscală, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.50.509/21.08.2012, urmare constatării deficienței mai sus redate, "motivată de faptul că unitatea înregistrează pierdere nu s-a impus calculul de debite și accesorii".

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere dispozițiile legale sus menționate, se reține că factura emisă de S.C. ... SRL, societate declarată inactivă, nu constituie document legal cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la control în sumă de ... lei.**

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, *contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere.*

4) Referitor la constatările redate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. ..., la Cap. III Constatări fiscale - "Impozit pe profit" pct. 1 lit. b), d) și f) respectiv la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 4 lit. b) și d)

Prin Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată în speță, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. impozit pe profit în quantum total de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere), precum și taxă pe valoarea adăugată de plată în quantum total de ... lei și accesorii aferente în quantum total de ... lei (... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi + ...

lei penalități de întârziere).

Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi, respectiv ... lei penalități de întârziere) precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), stabilite ca urmare a deficiențelor redacte la Cap. III Constatări fiscale - "Impozit pe profit" pct. 1 lit. b), d) și f) și la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 4 lit. b) și d) din raportul de inspecție fiscală, respectiv la lit. B pct. 2), 4) și 6) din considerentele prezentei decizii, se reține că, prin contestație **petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației.**

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

iar, la pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, se stipulează următoarele:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

...

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării".

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației, se va respinge contestația formulată de S.C. ... S.R.L. ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere) precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere).

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.... emisă

pentru SC ... SRL din Tg. Mureș, pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,