



DECIZIA nr.62/2012

privind soluționarea contestației depusă de
S.C..... S.R.L.
cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str., nr...., ap....., jud.Mureș
înregistrată sub nr...../08.02.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str., nr....., jud.Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr./08.02.2012, completată prin adresa nr...../26.09.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere F-MS.....8/16.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../15.12.2011 emise de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-MS...../15.12.2011, comunicate petentei la data de 09.01.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr./08.02.2012, a fost depusă 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 taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesorii (..... lei majorări/dobânzi +..... lei 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, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice

Mureș sub nr. /08.02.2012 completată prin adresa nr. /26.09.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere F- MS.... /16.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /15.12.2011, petenta invocă următoarele:

- consideră netemeinică interpretarea organelor de control în ceea ce privește schimbarea de destinație a spațiilor comerciale;

- în nici un moment spațiile nu au avut altă destinație sau utilizare, decât aceea de spații pentru activități comerciale, așa cum rezultă și din autorizațiile și avizele obținute;

- în cele doua spații, deținute de societate, s-au desfășurat activități economice, spațiile fiind achiziționate și amenajate corespunzător activităților desfășurate în ele;

- aparatele de jocuri de noroc închiriate au funcționat în spațiile respective.

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. cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str., nr., jud.Mureș* ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale în conformitate cu prevederile art.96, alin.(1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală F-MS.... /15.12.2011 și Decizia de impunere F-MS.... /16.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost reținute următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

a) În luna decembrie 2009 societatea verificată a procedat la înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor din reevaluarea imobilelor deținute, drept cheltuieli deductibile fiscal, în sumă totală de lei, utilizând articolul contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 212 „Construcții”.

Diminuarea valorii imobilelor a fost efectuată de către societatea verificată în baza rapoartelor de evaluare întocmite în luna februarie 2009 pentru imobilul situat la adresa din Tg.Mureș,, nr..... și în luna august 2009 pentru imobilul situat la adresa din Tg.Mureș, B-dul, nr.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit. ș) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

b) În perioada supusă inspecției fiscale unitatea a înregistrat în mod nejustificat direct pe cheltuieli de exploatare, deductibile fiscal, contravaloarea unor lucrări de reparații, amenajări și dotări cu aparate de aer condiționat și televizoare, în valoare totală de lei, efectuate la spațiul comercial situat în Tg. Mureș, B-dul, nr....., pus la dispoziție cu titlu gratuit altei personae juridice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind nedeductibile fiscal la calcu-

lul profitului impozabil potrivit prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

c) Organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada supusă inspecției fiscale societatea verificată a calculat și înregistrat în contabilitate amortizare contabilă pentru imobilele deținute, puse la dispoziție cu titlu gratuit altor societăți, cheltuielile înregistrate fiind considerate deductibile la calculul profitului impozabil, deși nu erau aferente unor venituri impozabile.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru perioada ianuarie 2009 – septembrie 2011, cheltuielile cu amortizarea contabilă aferente imobilelor în cauză în sumă totală de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, consecința fiscală constând în diminuarea rezultatului fiscal din perioada menționată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că prin înregistrarea de cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea mijloacelor fixe la care s-a făcut referire mai sus au fost încălcate prevederile art.21 alin.(3), lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.24, alin.(2), lit.a și ale art.21, alin.(1) din același act normativ.

Ținând cont de cele menționate la **lit. a) - c)**, organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul fiscal aferent perioadei 2008 - trim.III 2011, diminuându-se pierderea fiscală înregistrată de societate în această perioadă după cum urmează:

- pierderea fiscală declarată în declarația 101 aferentă anului 2009 în sumă de lei se va diminua cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei;
- pierderea fiscală declarată în declarația 101 aferentă perioadei ianuarie -septembrie 2010 în sumă de lei se va diminua cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei;
- pierderea contabilă înregistrată la sfârșitul lunii septembrie 2011 în sumă de lei se va diminua cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei.

În acest sens a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../15.12.2011.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În perioada cuprinsă de la înființarea societății și până la data de 30 septembrie 2011, SC SRL Tg Mureș a achiziționat două spații comerciale situate în Tg. Mureș, pe care le-a amenajat în vederea închirierii, respectiv un spațiu comercial situat pe str. ..., nr....., achiziționat în anul 2008 și un alt spațiu comercial situat pe B-dul ..., nr....., achiziționat în anul 2009, în cele ce urmează fiind redată detaliat aspectele referitoare la acestea.

a) Spațiul comercial situat în Tg.Mureș, B-dul, nr....., în suprafață totală de 72,90 mp a fost achiziționat de la SC Tg.Mureș -....în baza facturii nr..... /02.05.2008 la prețul de lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

O parte din imobilul la care s-a făcut referire mai sus, respectiv suprafața de 52,90 mp a fost închiriat începând cu data de 01.01.2009 către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de închiriere încheiat în data de 01.01.2009, societatea verificată optând pentru taxarea operațiunilor de închiriere a spațiului comercial respectiv, potrivit notificării depuse la AFP Tg.Mureș, înregistrată sub nr..... /24.03.2009.

Cealaltă parte a imobilului (20 mp) a fost închiriat către SC SRL Tg.Mureș începând cu data de 01.11.2009 în baza contractului de închiriere nr....din data de 01.11.2009 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Cu ocazia inspecției fiscale, pentru același imobil societatea verificata a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de comodat nr...../01.07.2009 (anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între SC SRL în calitate de comodantă și SC SRL în calitate de comodatară, prin care comodanta dă „cu titlul de împrumut de folosință gratuită comodatarii” imobilul situat în Tg.Mureș, str....., nr.92, precum și actul adițional nr....din data de 01.01.2011 la contractul nr.../01.11.2009 (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală), încheiat între SC SRL și SC SRL prin care se stabilește prețul de închiriere la suma de lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată a înregistrat venituri din închirierea imobilului din Tg.Mureș, B-dul, nr..... către SC SRL Tg.Mureș și după data încheierii contractului de comodat prezentat (01.07.2009), respectiv pentru perioada iulie – noiembrie 2009, așa cum rezultă din datele înscrise în factura nr...../25.03.2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 01.07.2009, partea din imobilul la care s-a făcut referire mai sus a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit societății SC SRL Tg.Mureș, iar suprafața din imobil închiriată inițial către SC SRL a fost pusă la dispoziția acesteia cu titlu gratuit începând cu data de 01.01.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă imobilului respectiv începând cu anul 2010 pentru partea din imobil pusă la dispoziția SC SRL și cu anul 2011 pentru partea din imobil pusă la dispoziția SC SRL, în conformitate cu prevederile art.149 alin.4 lit.a pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, taxa pe valoarea adăugată ajustată aferentă imobilului situat în Tg. Mureș, str nr..... este în cuantum de lei.

b) Spațiul comercial situat în Tg. Mureș, B-dul, nr..... a fost achiziționat de la SC Tg.Mureș -..... în baza facturii seria nr...../19.08.2009, la prețul de lei, operațiunea de vânzare fiind considerată scutită de TVA, drept pentru care societatea nu a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.

O parte din imobilul la care s-a făcut referire mai sus a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr....din data de 16.02.2011, iar cealaltă parte a imobilului către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr..... din data de 01.05.2011 (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit documentelor contabile și explicațiilor verbale date de reprezentantul legal al societății, d-na, SC SRL a efectuat pe parcursul anilor 2010 și 2011 lucrări de reparații și amenajări la spațiul comercial achiziționat la care s-a făcut referire mai sus, constând în achiziția de diverse materiale consumabile, spoturi, etc precum și dotarea acestuia cu aparate de aer condiționat și televizoare în valoare totală de lei, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că, întrucât unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri, avea obligația colectării taxei respective în sumă de 5.788 lei în conformitate cu prevederile art. 128, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, urmare celor menționate la **lit. a) - c)**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei (..... lei + lei + lei), sumă care se va diminua cu taxa pe valoarea adăugată în valoare de lei solicitată la rambursare prin decontul de TVA întocmit pentru luna septembrie 2011, rămânând de plată în sarcina societății TVA în sumă de lei (..... lei – lei).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii de întârziere în sumă de lei, potrivit prevederilor art. 157, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

1. Cap. III, Impozit pe profit, lit. a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au reținut că în luna decembrie 2009 societatea verificată a procedat la înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor din reevaluarea imobilelor deținute, drept cheltuieli deductibile fiscal, în sumă totală de lei, utilizând articolul contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 212 „Construcții”.

Diminuarea valorii imobilelor a fost efectuată de către societatea verificată în baza rapoartelor de evaluare întocmite în luna februarie 2009 pentru imobilul situat la adresa din Tg.Mureș, B-dul, nr..... și în luna august 2009 pentru imobilul situat la adresa din Tg.Mureș, B-dul, nr.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.4 lit. ș) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../15.12.2011, în sensul diminuării pierderii fiscale pentru perioada 01.01.2009-30.09.2011.

Deși prin contestația formulată petenta se îndreaptă împotriva întregului act administrativ fiscal, în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei, urmare deficiențelor redată mai sus, S.C. S.R.L. din loc.Tg.Mureș, jud.Mureș nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea contestației însoțite de documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, referitor la sumele anterior menționate, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" alin.(1), lit.c) și lit.d) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres 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. [...]

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu consfințit de art.1169 Cod Civil “cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“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”.

În contextul celor prezentate, *contestația formulată de S.C. S.R.L. din loc. Tg.Mureș, jud. Mureș*, propunem a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește *diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei*, măsură stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..... /15.12.2011.

2. a) Cap. III, Impozit pe profit, lit. c) și Taxa pe valoarea adăugată lit.

a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada cuprinsă de la înființarea societății și până la data de 30 septembrie 2011, SC SRL Tg Mureș a achiziționat două spații comerciale situate în Tg. Mureș, pe care le-a amenajat în vederea închirierii, respectiv un spațiu comercial situat pe str., nr..., achiziționat în anul 2008 și un alt spațiu comercial situat pe B-dul, nr....., achiziționat în anul 2009.

Spațiul comercial situat în Tg.Mureș, B-dul, nr....., în suprafață totală de 72,90 mp a fost achiziționat de la SC ... Tg.Mureș -..... în baza facturii nr..... /02.05.2008 la prețul de lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

O parte din imobil, respectiv suprafața de 52,90 mp a fost închiriat începând cu data de 01.01.2009 către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de închiriere încheiat în data de 01.01.2009, societatea verificată optând pentru taxarea operațiunilor de închiriere a spațiului comercial respectiv, potrivit notificării depuse la AFP Tg.Mureș, înregistrată sub nr...../24.03.2009.

Cealaltă parte a imobilului (20 mp) a fost închiriat către SC SRL Tg.Mureș începând cu data de 01.11.2009 în baza contractului de închiriere nr..... din data de 01.11.2009 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Cu ocazia inspecției fiscale, pentru același imobil societatea verificata a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de comodat nr...../01.07.2009 (anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală) încheiat între SC SRL în calitate de comodantă și SCSRL în calitate de comodatară, prin care comodanta dă „cu titlul de împrumut de folosință gratuită comodatarii” imobilul situat în Tg.Mureș, str....., nr....., precum și actul adițional nr..... din data de 01.01.2011 la contractul nr...../01.11.2009 (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală), încheiat între SC SRL și SC SRL prin care se stabilește prețul de închiriere la suma de lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată a înregistrat venituri din închirierea imobilului din Tg.Mureș, B-dul nr..... către SCSRL Tg.Mureș și după data încheierii contractului de comodat prezentat (01.07.2009), respectiv pentru perioada iulie – noiembrie 2009, așa cum rezultă din datele înscrise în factura nr...../25.03.2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că începând cu data de 01.07.2009 partea din imobilul la care s-a făcut referire mai sus a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit societății SC SRL Tg.Mureș, iar suprafața din imobil închiriată inițial către SC SRL a fost pusă la dispoziția acesteia cu titlu gratuit începând cu data de 01.01.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă imobilului respectiv începând cu anul 2010 pentru partea din imobil pusă la dispoziția SC SRL cu titlu gratuit și cu anul 2011 pentru partea din imobil pusă la dispoziția SC SRL cu titlu gratuit, în conformitate cu prevederile art.149 alin.4 lit.a pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, taxa ajustată fiind în cuantum de lei.

O parte din imobilul situat în Tg. Mureș, B-dul ..., nr..... achiziționat de la SC Tg.Mureș în baza facturii seria nr...../19.08.2009, la prețul de lei, a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr.....din data de 16.02.2011, iar cealaltă parte a imobilului către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr.....din data de 01.05.2011 (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale societatea verificată a calculat și înregistrat în contabilitate amortizare contabilă pentru imobilele detinute, puse la dispoziție cu titlu gratuit altor societăți, cheltuielile înregistrate fiind considerate deductibile la calculul profitului impozabil, deși nu erau aferente unor venituri impozabile.

În anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, organele de control au prezentat detaliat situația cu amortizarea mijloacelor fixe, pentru fiecare în parte, în funcție de perioada și proporțional cu suprafața închiriată, astfel:

- lei cheltuieli cu amortizarea contabilă aferentă imobilului situat în Tg. Mureș, B-dul nr..... înregistrate în perioada august 2008-septembrie 2011;
- lei cheltuieli cu amortizarea contabilă aferentă imobilului situat în Tg. Mureș, B-dul nr..... înregistrate în perioada septembrie 2009 -septembrie 2011;
- lei cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea aferentă imobilului situat în Tg. Mureș, B-dul, nr..... pentru perioada august 2008 -decembrie 2009, perioadă în care imobilul respectiv a fost închiriat la SC SRL;
- lei cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea aferentă imobilului situat în Tg. Mureș, B-dul nr..... pentru perioada noiembrie 2009-decembrie 2010, perioadă în care imobilul respectiv a fost închiriat la SC SRL;
- lei cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea aferentă celor două imobile (..... lei + lei – lei lei).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru perioada ianuarie 2009 – septembrie 2011, cheltuielile cu amortizarea contabilă aferente imobilelor în cauză în sumă totală de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, consecința fiscală constând în diminuarea rezultatului fiscal din perioada menționată.

În drept, în spețele prezentate, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art.21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„(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”.

- art.21, alin.3, lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”.

- art.24, alin.2, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(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*”.

- art.149, alin.1, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“ (1) În sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125^{^1} alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani*”.

- art.149, alin.2, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

„ (2) *Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):*

[.....]

b) *pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat*”.

- art.149, alin.3, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ (3) *Perioada de ajustare începe:*

[.....]

d) *de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării*”.

- art.149, alin.4, lit. a), pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

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

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

- pct. 54, alin.(1) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se arată că:

„ (1) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing ori pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, cu excepția situației prevăzute la alin. (2). Data la care bunul se consideră achiziționat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locator/finanțator. Pentru taxa aferentă achiziției bunurilor de capital care au fost cumpărate de locatar/utilizator printr-un contract de leasing, perioada de ajustare începe la data de 1 ianuarie a anului în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, dar ajustarea se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate. În sensul [art. 149](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, prin durată normală de funcționare se înțelege durata normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală, în cazul activelor corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile conform prevederilor legale în vigoare. Activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani”.

- pct. 54, alin.(1) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se precizează că:

„ (4) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform [art. 153](#) alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform [art. 149](#) alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, în conformitate cu prevederile [art. 149](#) alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită, în regim de taxare, în perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de TVA, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior”.

Din prevederile legale enunțate rezultă că, în cazul bunurilor de capital achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă se ajustează, iar cheltuielile cu amortizarea acestora deduse în perioada în care spațiile comerciale nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

2. a) Cap. III, Impozit pe profit, lit. b) și Taxa pe valoarea adăugată lit. b) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, o parte din imobilul situat în Tg. Mureș, B-dul ..., nr..... achiziționat de la SC Tg.Mureș -..... în baza facturii serianr..... /19.08.2009, la prețul de lei, a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit către SC ... SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr.....din data de 16.02.2011, iar cealaltă parte a imobilului către SC SRL Tg.Mureș în baza contractului de comodat nr..... din data de 01.05.2011 (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit documentelor contabile și explicațiilor verbale date de reprezentantul legal al societății, d-na, SC SRL a efectuat pe parcursul anilor 2010 și 2011 lucrări de reparații și amenajări la spațiul comercial achiziționat în cauză, constând în achiziția de diverse materiale consumabile, spoturi, etc precum și dotarea acestuia cu aparate de aer condiționat și televizoare în valoare totală de lei, care nu au fost făcute în scopul realizării de venituri impozabile și constituie cheltuieli nedeductibile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că, întrucât unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri, avea obligația colectării taxei respective în sumă de lei în conformitate cu prevederile art. 128, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în spețele prezentate, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art.21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„(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”.

- art.128, alin.4, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(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.137, alin.1, lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

„ (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[.....]

c) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la [art. 128](#) alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la [art. 130¹](#) alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme.

Din prevederile legale enunțate rezultă că bunurile mobile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial, iar cheltuielile efectuate cu achiziția acestora sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Potrivit textelor de lege de mai sus, baza de impozitare pentru T.V.A. în cazul livrărilor de bunuri, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț și constituie livrare de bunuri achiziționarea și utilizarea bunurilor mobile în mod gratuit, în condițiile în care T.V.A. aferentă bunurilor achiziționate a fost dedusă total sau parțial.

Prin contestația formulată, petenta solicită desființarea actelor administrative atacate, întrucât consideră netemeinică interpretarea organelor de control în ceea ce privește schimbarea de destinație a spațiilor comerciale, precizând că în nici un moment spațiile nu au avut altă destinație sau utilizare, decât aceea de spații pentru activități comerciale, așa cum rezultă și din autorizațiile și avizele obținute, fiind achiziționate și amenajate corespunzător activităților desfășurate în ele, iar aparatele de jocuri de noroc închiriate au funcționat în spațiile respective.

Argumentele petentei nu pot fi reținute în soluționarea contestației, întrucât aceasta nu prezintă motive de fapt și de drept, respectiv documente justificative din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea reținută cu ocazia controlului referitor la cheltuielile cu amortizarea și cu achizițiile necesare reparațiilor pentru spațiile puse gratuit la dispoziția altor persoane respectiv la taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În consecință, întrucât susținerile petentei nu sunt fundamentate pe bază de probe, acestea nefiind de natură să schimbe situația constatată cu ocazia controlului, se reține legală măsura organelor de inspecție fiscală în sensul colectării T.V.A., ajustării T.V.A. și neacordării deductibilității cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri care nu sunt aferente realizării de venituri sau puse în mod gratuit de către petentă la dispoziția altor persoane, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește diminuarea cu suma de lei (..... lei cheltuieli cu achizițiile necesare reparațiilor pentru spațiile puse gratuit la dispoziția altor persoane + lei cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă fiscal) a pierderilor fiscale înregistrate de societate și stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de lei lei ajustată + lei TVA aferentă achizițiilor necesare reparațiilor pentru spațiile puse gratuit la dispoziția altor persoane).**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate accesoriile în cuantum de lei (..... lei majorări de întârziere/dobânzi + lei penalități de întârziere).

Întrucât stabilirea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de lei.**

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, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, în ceea ce privește **măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../15.12.2011.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, în ceea ce privește **măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../15.12.2011.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

.....