



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



DECIZIA Nr.42 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X, județul Hunedoara.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. X** emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. X**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită, anularea deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, precum și exonerarea de la plata acestora, întrucât măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale.

Contestatoarea susține că, în perioada supusă inspecției fiscale,

respectiv, X, societatea a mai facut obiectul a trei inspectii fiscale partiale, in vederea solutiei deconturilor de TVA. cu sold negativ cu optiune de rambursare, aferent lunilor: X, X și X, intocmindu-se rapoartele de inspectie fiscala partiala nr. X, X si X.

In determinarea obligatiilor suplimentare privind impozitul pe profit in suma de X lei (debit principal + majorari), inspectia fiscala nu a avut in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice relevante pentru impunere, cerinta impusa de art. 105 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Înscrisul constatator al Raportului de inspectie fiscala si continutul Deciziei de impunere contestata nu probeaza realizarea obiectului inspectiei fiscale la SC X SRL X, asa cum este stipulat la art.94 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, in sensul ca organele de control nu verifica si nu stabilesc bazele de impunere a profitului in corespondenta, cu legatura de cauzalitate dintre venituri si cheltuieli si a prevederilor legislatiei fiscale.

A. Cu privire la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente

1. Referitor la constatările organului de inspectie fiscala, aferente exercitiului financiar X, societatea contestatoare sustine urmatoarele:

Prin raportul de inspectie fiscala contestat, s-a retinut faptul ca, societatea nu a inregistrat, in totalitate, in evidenta contabila, venituri din productia de imobilizari corporale aferente manoperei utilizate in acest scop.

Aceasta constatare nu are suport legal intrucât, nu s-a probat, in niciun fel, de către organele de inspectie fiscala, faptul ca s-ar fi utilizat personalul salariat al societatii, pentru efectuarea lucrarilor de natura celor din productia de imobilizari corporale.

Mai mult decât atât, nici calculele efectuate de organele de control, nu sunt reale, intrucât s-a procedat la: *"determinarea veniturilor din productia de imobilizari corporale pentru anul X, avand in vedere ponderea veniturilor de aceasta natura (cheltuieli cu salarii, contributi sociale aferente acestora si alte cheltuieli) in totalul investitiilor realizate in anul X si inregistrate in evidenta contabila a unitatii verificate."*

2. Referitor la constatările organului de inspectie fiscala, aferente exercitiului financiar al anului X, societatea contestatoare

sustine urmatoarele:

a) Dacă s-ar fi procedat la examinarea întregii stări de fapt, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală ar fi constatat că, societatea avea dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de **X lei, întrucât acestea sunt de natura cheltuielilor de întreținere și reparații.**

De altfel, în toate facturile, cuprinse în anexa nr. III a raportului de inspecție fiscală, au fost înscrise materiale care au fost utilizate pentru întreținerea și reparația bunului imobil denumit "*cămin nefamiliști*" și la care, în baza autorizației de construcție nr. X au fost efectuate lucrări de zugrăveli, schimbări de obiecte sanitare (chiuvete, WC-uri, etc.), înlocuirea unei părți a instalației electrice care era uzată, placări cu gresie și faianță.

Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile, efectuate la bunul imobil în cauză, sunt aferente veniturilor pe care societatea le-a obținut din exploatarea construcției respective, în regim hotelier, cât și din închirierea unor spații aflate la parterul clădirii.

Calcululele efectuate de organele de control, nu sunt reale, întrucât s-a procedat la *:"determinarea veniturilor din productia de imobilizari corporale pentru anul X, in suma de X lei, avand in vedere ponderea veniturilor de aceasta natura (cheltuieli cu salarii, contributi sociale aferente acestora si alte cheltuieli }in totalul investitiilor realizate in anul X si inregistrate in evidenta contabila a unitatii verificate."*

Această constatare nu are suport legal, întrucât, nu s-a probat, în niciun fel, de către organele de inspecție fiscală, faptul că societatea ar fi utilizat salarii săi pentru efectuarea lucrărilor de natura celor din producția de imobilizări corporale.

Cu privire la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea deductibilă fiscal, aferentă anului X, în sumă de X lei, efectuată de organele de inspecție fiscală, societatea arată că, aceasta este eronată, întrucât inspectorii fiscali au avut în vedere o durată normală de funcționare a construcției, de 40 ani, cu toate că imobilul la care au fost efectuate lucrările de întreținere în cauză, are o vechime de cca. 30 ani.

b) În ceea ce privește conținutul economic al tranzacțiilor economice derulate între, SC X SRL și SC X SRL, organele de control aplică, în mod eronat, prevederile legale, întrucât, potrivit prevederilor art.II alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, metoda comparării prețurilor presupune, că, acestea să aibă în

vedere prețurile plătite altor persoane, care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, ori inspectorii fiscali au avut în vedere tarifele precepute de SC X SRL altor persoane juridice.

Totodată, societatea contestatoare precizează că, o parte din spațiul închiriat de SC X SRL a fost utilizat și în folosul SC X SRL, întrucât în aceeași încăpere erau prelucrate actele primare ale acesteia, astfel că prezumtivele sume datorate de SC X SRL, trebuiesc recalulate ținând cont de acestea.

c) Cu privire la facturile emise de SC X SRL X, societatea contestatoare susține că, a demonstrat în fața organelor de inspecție, necesitatea și realitatea tuturor serviciilor efectiv prestate, respectiv: clasificare hotel, schimbare amplasament teavă - gaz, documentație realizare grădină de vară, măsuratori parcelare imobil, documentație tehnică în vederea introducerii gazului metan,

În speță, contestatoarea consideră aceste cheltuieli ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal.

3. Referitor la constatările organului de inspecție fiscală, aferente exercițiului financiar al anului X, societatea contestatoare susține următoarele:

a) Dacă s-ar fi procedat la examinarea întregii stări de fapt, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală ar fi constatat că, societatea avea dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de **X lei, întrucât acestea sunt de natura cheltuielilor de întreținere și reparații.**

De altfel, în toate facturile, cuprinse în anexa nr. III a raportului de inspecție fiscală, au fost înscrise materiale care au fost utilizate pentru întreținerea și reparația bunului imobil denumit "*cămin nefamiliști*" și la care, în baza autorizației de construcție nr. X au fost efectuate lucrări de zugrăveli, schimbări de obiecte sanitare (chiuvete, WC-uri, etc.), înlocuirea unei părți a instalației electrice care era uzată, placări cu gresie și faianță.

Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile, efectuate la bunul imobil în cauză, sunt aferente veniturilor pe care societatea le-a obținut din exploatarea construcției respective, în regim hotelier, cât și din închirierea unor spații aflate la parterul clădirii.

Calcululele efectuate de organele de control, nu sunt reale, întrucât s-a procedat la *"determinarea veniturilor din productia de imobilizari*

corporale pentru anul X, in suma de X lei, avand in vedere ponderea veniturilor de aceasta natură (cheltuieli cu salarii, contributi sociale aferente acestora si alte cheltuieli }in totalul investitiilor realizate in anul X si inregistrate in evidenta contabila a unitatii verificate."

Această constatare nu are suport legal, intrucât, nu s-a probat, in niciun fel, de catre organele de inspectie fiscală, faptul că societatea ar fi utilizat salariații săi pentru efectuarea lucrărilor de natura celor din producția de imobilizări corporale.

Cu privire la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea deductibila fiscal, aferentă anului X, în sumă de X lei, efectuată de organele de inspectie fiscală, societatea arată că, aceasta este eronată, întrucât inspectorii fiscali au avut in vedere o durata normală de funcționare a constructiei, de 40 ani, cu toate că imobilul la care au fost efectuate lucrările de întreținere în cauză, are o vechime de cca. 30 ani.

imobilul la care au fost efectuate lucrările de întreținere în cauză, are o vechime de cca. 30 ani.

b) În ceea ce privește conținutul economic al tranzactiilor derulate între, SC X SRL si SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, organele de control aplică, in mod eronat, prevederile legale, intrucât, potrivit prevederilor art.II alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, metoda comparării prețurilor presupune, că, acestea să aibă în vedere prețurile plătite altor persoane, care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, ori inspectorii fiscali au avut in vedere tarifele precepute de SC X SRL altor persoane juridice.

Totodată, societatea contestatoare precizează că, o parte din spațiul închiriat de SC X SRL a fost utilizat și in folosul SC X SRL, întrucât in aceeași încăpere erau prelucrate actele primare ale acesteia, astfel că prezumtivele sume datorate de SC X SRL, trebuiesc recalculate ținând cont de acestea.

4. Referitor la constatările organului de inspectie fiscală, aferente perioadei X, societatea contestatoare susține următoarele:

Pentru aceleasi argumente si motivatii juridice prezentate la punctele 2 și 3 din prezenta contestatie, suma de X lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea pentru care organele de inspectie fiscală au acordat drept de deducere, nu este determinată corect.

În ceea ce privește conținutul economic al tranzactiilor dintre SC X

SRL si SC X SRL , SC X SRL si SC X SRL, organele de control aplică eronat prevederile legale, intrucat potrivit prevederilor art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, metoda compararii preturilor presupune că, acestea să aibă în vedere prețurile plătite altor persoane, care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, ori inspectorii fiscali au avut in vedere tarifele precepute de SC X SRL altor persoane juridice.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente

Taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă de X lei, aferentă veniturilor din chirii si utilități nefacturate către : SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, nu este datorată intrucât baza impozabilă determinată de organele de inspecție fiscală, nu are temei legal.

Totodata, societatea contestatoare susține că, la stabilirea obligației de plată, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de perioadele în care SC X SRL inregistra TVA de recuperat, fapt care rezultă cu claritate din anexa nr. X la raportul de inspectie fiscala, si invocata de acestea la pag. X din acesta, astfel că, pentru aceste perioade nu trebuiau calculate majorările de întârziere.

Ținând cont de argumentele si motivațiile juridice prezentate, societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală, inregistrat sub nr. X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X, organele de control ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este X.

A. Cu privire la impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente

1. Referitor la exercițiul financiar al anului X

În perioada X, unitatea verificată înregistrează venituri impozabile în sumă de X lei, pentru care a înregistrat, declarat si virat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de X lei.

La data de X, societatea comercială inregistrează venituri in sumă totală de X lei (adică X Euro, la cursul de X lei/Euro).

În conformitate cu prevederile art. 107¹ din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 10¹ din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, începând cu data de X, unitatea verificată devine platitoare de impozit pe profit.

Din verificările efectuate, prin sondaj, asupra documentelor de evidență operativă și contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada X, societatea comercială înregistrează profit contabil în sumă de X lei;

- societatea comercială nu a ținut cont, la determinarea profitului impozabil, de totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, nu a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferenta investițiilor receptionate, respectiv nu a înregistrat în evidenta contabila veniturile din prestari de servicii efectuate catre persoane juridice afiliate si veniturile din productia de imobilizari corporale realizate in regie proprie.

a) Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de X lei, înregistrată în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", reprezentând contravaloarea materialelor de construcții achiziționate pe baza facturilor emise de: SC X SRL X, SC X SRL, SC X SRL X, SC X SRL X, X SRL X, SC X SA X, motivând că, bunurile și serviciile prestate erau destinate obiectivelor de investiții în curs de realizare la "X".

b) În anul X, unitatea verificată realizează investiții în regie proprie la obiectivul "X" fără a înregistra, în evidenta contabilă, venituri din producția de imobilizări corporale (cont 722) în sumă de X lei, reprezentând manopera utilizată în acest scop.

Organele de inspecție au procedat la determinarea veniturilor din producția de imobilizări corporale, pentru anul X, având în vedere ponderea veniturilor de aceasta natură (cheltuieli cu salarii, contributiile sociale aferente acestora și alte cheltuieli) în totalul investițiilor realizate în anul 2004 și înregistrate în evidența contabilă a unității verificate.

c) În baza proceselor verbale de recepție a lucrărilor de amenajare, executate în baza autorizațiilor de construcție nr. X, nr. X și nr. X, societatea a înregistrat în contul 231 "Investiții în curs de execuție" suma de X lei.

Pentru perioada anilor, X, X si X organele de inspecție au determinat venituri din producția de imobilizări corporale, neînregistrate în totalitate in evidența contabilă, în sumă de X lei respectiv cheltuielile cu amenajările înregistrate in contul 611, in anul X, in sumă totală de X lei.

Întrucât, societatea comercială nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă investițiilor puse, parțial, în funcțiune, conform proceselor verbale de recepție menționate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea, deductibile fiscal (durata = 40 ani), in conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspectiei fiscale a fost acordat suplimentar drept de deducere pentru cheltuieli cu amortizarea aferentă acestor investiții in sumă de X lei, pentru anul X.

d) În baza contractului de comodat, încheiat în data de X, SC X SRL transmite în folosință gratuită, către SC X SRL, camera X (X mp), din imobilul situat in X.

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL X sunt persoane juridice afiliate, in conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) si lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL si SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor, având in vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile realizate către alte persoane juridice independente,

Având în vedere cele constatate, în timpul inspectiei fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente anului X, in sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate si X lei venituri din utilități nefacturate).

e) Din verificările efectuate s-a constatat faptul că, în perioada X, SC X SRL are sediul și își desfășoară activitatea intr-un spatiu, de X mp, din imobilul situat in localitatea X, al cărei proprietar este SC X SRL, fără a fi încheiat contract de închiriere pentru suprafata utilizată.

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL

sunt persoane juridice afiliate, în conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) și lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL și SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile, realizate către alte persoane juridice independente.

Având în vedere cele constatate mai sus, în timpul inspecției fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate și X lei venituri din utilități nefacturate).

f) În anul X, societatea comercială înregistrează cheltuieli cu serviciile prestate, pe baza următoarelor facturi emise de SC X SRL X:

- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*schimbare destinație imobil*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*clasificare Hotel*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*schimbare amplasament teava de gaz*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*realizare gradină de vară*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*masuratori topografice parcelare imobil*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*documentație în vederea clasificării X*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*documentație tehnică în vederea introducerii gaz metan*”;

Urmare efectuării inspecției fiscale generale, a explicațiilor scrise date de administratorii societății și a documentelor justificative prezentate (proiecte), anexate în copie, au rezultat următoarele:

- pentru toate prestările de servicii care fac obiectul facturilor emise de SC X SRL X, nu au fost încheiate contracte, nu au fost negociate prețuri, acestea fiind în fapt realizate de alte societăți comerciale decât cea care a emis facturile;

- documentația pentru schimbare amplasament teavă de gaz, care face obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, a fost realizat în fapt, în trimestrul X, de SC X SRL X, fiind întocmit proiectul nr. X;

- documentația pentru amenajare grădină de vară, care face obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, a fost realizat, în fapt, de SC X SRL X, fiind întocmit proiectul nr. X;

- documentația tehnică, în vederea introducerii gazului metan, care face obiectul facturii nr. X, emisă de X SRL, a fost realizat, în fapt, în anul X și anul X, de către SC X SA X, fiind întocmite proiectele nr. X și nr. X;

- măsurătorile topografice pentru parcelarea imobilului care fac obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, au fost realizate de SC X SRL X nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală alte documente justificative;

- documentația privind schimbarea destinației imobilului din localitatea X, care face obiectul facturii nr. X, emisă de SC X SRL X, a fost elaborată, în fapt, în anul X de către SC X SRL X, fiind întocmit proiectul X;

- pentru documentația realizată, în vederea clasificării X, care face obiectul facturilor nr. X și nr. X emise de SC X SRL, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală alte documente justificative care să justifice prestarea acestor servicii, necesitatea și realitatea acestor prestații.

- SC X SRL X a fost înființată în luna X, fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, sub nr. X, ulterior perioadei în care au fost elaborate majoritatea proiectelor mai sus menționate;

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală a majorat masa profitului impozabil aferent exercițiului fiscal al anului X, cu suma de X lei, și implicit au calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă totală de X lei.

2. Referitor la exercițiul financiar al anului X

În perioada X, societatea comercială înregistrează profit contabil în sumă de X lei pentru care a calculat impozit pe profit în sumă de X lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor înregistrate în evidența operativă și contabilă, organele de inspecție au constatat că, societatea comercială nu a ținut cont, la determinarea profitului impozabil, de totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, nu a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferentă investițiilor receptionate, respectiv nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din prestări de servicii efectuate către persoane juridice afiliate și veniturile din producția de imobilizări corporale realizate în regie proprie.

a) În anul X, unitatea verificată a înregistrat cheltuieli în sumă de X lei, în contul 6028 "Cheltuieli cu materialele consumabile", precum și suma de X lei în contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile", reprezentând contravaloarea materialelor de construcții, aprovizionate pe baza facturilor fiscale emise de SC X SRL X, SC X SRL X, SC X SRL.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de X lei, pe motiv că, bunurile respective erau destinate obiectivului de investiții în curs de realizare, "X".

b) În anul X, unitatea verificată realizează investiții în regie proprie la obiectivul "X" fără a înregistra, în evidența contabilă, venituri din producția de imobilizări corporale (cont 722) în sumă de X lei, reprezentând manopera utilizată în acest scop.

Organele de inspecție au procedat la determinarea veniturilor din producția de imobilizări corporale, pentru anul X, având în vedere ponderea veniturilor de aceasta natură (cheltuieli cu salarii, contribuțiile sociale aferente acestora și alte cheltuieli) în totalul investițiilor realizate în anul X și înregistrate în evidența contabilă a unității verificate.

c) În baza proceselor verbale de recepție a lucrărilor de amenajare, executate în baza autorizațiilor de construcție nr. X, nr. X și nr. X, societatea a înregistrat în contul 231 "Investiții în curs de execuție" suma de X lei.

Pentru perioada anilor, X, X și X organele de inspecție au determinat venituri din producția de imobilizări corporale, neînregistrate în totalitate în evidența contabilă, în sumă de X lei respectiv cheltuielile cu amenajările înregistrate în contul 611, în anul X, în sumă totală de X lei.

Întrucât, societatea comercială nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă investițiilor puse în funcțiune, parțial, conform proceselor verbale de recepție menționate anterior, organele de inspecție

fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea, deductibile fiscal (durata = 40 ani), în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale, a fost acordat suplimentar drept de deducere pentru cheltuieli cu amortizarea aferentă acestor investiții, în sumă de X lei, pentru anul X.

d) În baza contractului de comodat, încheiat în data de X, SC X SRL transmite în folosință gratuită, către SC X SRL, camera X mp, din imobilul situat în X.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL X sunt persoane juridice afiliate, în conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) și lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL și SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile realizate către alte persoane juridice independente,

Având în vedere cele constatate, în timpul inspecției fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate și X lei venituri utilități nefacturate).

e) Din verificările efectuate s-a constatat faptul că, în perioada X, SC X SRL are sediul și își desfășoară activitatea într-un spațiu, de X mp, din imobilul situat în localitatea X, al cărui proprietar este SC X SRL, fără a fi încheiat contract de închiriere pentru suprafața utilizată.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL sunt persoane juridice afiliate, în conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) și lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL și SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii

comparabile, realizate către alte persoane juridice independente.

Având în vedere cele constatate mai sus, în timpul inspecției fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate și X lei venituri din utilități nefacturate).

f) În anul X, în baza contractului de comodat încheiat în data de X cu SC X SRL X, societatea comercială "transmite dreptul locatarului să își desfășoare activitatea în camera de X mp, din imobilul situat în X, fără pretenții bănești" (pe perioada X).

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL X sunt persoane juridice afiliate în conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) tit. brsi lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL și SC X SRL X, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile realizate către alte persoane juridice independente.

Având în vedere cele constatate, în timpul inspecției fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate și X lei venituri utilități nefacturate).

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală a majorat masa profitului impozabil aferent exercițiului fiscal al anului X, cu suma de X lei, și implicit au calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă totală de X lei

3. Referitor la perioada X

În perioada X, societatea comercială înregistrează profit net în sumă de X lei, pentru care a calculat impozit pe profit în sumă de X lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor înregistrate în evidența operativă și contabilă, organele de inspecție au constatat că, societatea comercială nu a ținut cont, la determinarea profitului impozabil, de totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, nu a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferenta investițiilor receptionate, respectiv nu a înregistrat în evidența

contabila veniturile din prestari de servicii efectuate catre persoane juridice afiliate si veniturile din productia de imobilizări corporale realizate in regie proprie.

a) In baza proceselor verbale de receptie a lucrărilor de amenajare, executate in baza autorizatiilor de constructie nr. X, nr. Xsi nr. X, societatea a înregistrat în contul 231 "Investitii in curs de execuție" suma de Xlei.

Pentru perioada anilor, X, X si X organele de inspecție au determinat venituri din producția de imobilizări corporale, neînregistrate în totalitate in evidența contabilă, în sumă de X lei (X lei + X lei + X lei), respectiv cheltuielile cu amenajările înregistrate in contul 611, in anul X, in sumă totală de X lei.

Întrucât, societatea comercială nu a inregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă investițiilor puse in functiune, partial, conform proceselor verbale de recepție menționate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea, deductibile fiscal (durata = 40 ani), in conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Urmare inspectiei fiscale a fost acordat, suplimentar, drept de deducere pentru cheltuieli cu amortizarea aferentă acestor investitii, in sumă de X lei, pentru trimestrul X.

b) În baza contractului de comodat, încheiat în data de X, SC X SRL transmite în folosință gratuită, către SC X SRL, camera X mp, din imobilul situat in X,

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL X sunt persoane juridice afiliate, in conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) si lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL si SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor, având in vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile realizate către alte persoane juridice independente,

Având în vedere cele constatate, în timpul inspecției fiscale au fost

stabilite venituri suplimentare aferente perioadei X, în sumă totală de X lei (venituri din chirii nefacturate).

c) Din verificările efectuate s-a constatat faptul că, în perioada X, SC X SRL are sediul și își desfășoară activitatea într-un spațiu, de X mp, din imobilul situat în localitatea X, al cărei proprietar este SC X SRL, fără a fi încheiat contract de închiriere pentru suprafața utilizată.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că SC X SRL și SC X SRL sunt persoane juridice afiliate, în conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) punct (21) lit. b) și lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL și SC X SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile, realizate către alte persoane juridice independente.

Având în vedere cele constatate mai sus, în timpul inspecției fiscale au fost stabilite venituri suplimentare aferente perioadei X, în sumă totală de X lei (din care X lei venituri din chirii nefacturate și X lei venituri din utilități nefacturate).

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală a majorat masa profitului impozabil aferent perioadei X, cu suma de X lei, și implicit au calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă totală de X lei

Sintetizând cele constatate, pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit, în sarcina societății comerciale, impozit pe profit în sumă totală de X lei, din care:

- pentru anul X suma de X lei;
- pentru anul X suma de X lei;
- pentru trimestrul X suma de X lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente

Perioada supusă verificării: X.

Urmare verificărilor efectuate prin sondaj asupra actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

În perioada supusă controlului, în baza contractelor de comodat încheiate între societate și: SC X SRL X , SC X SRL X, SC X SRL X (contract care nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală), se transmite, în folosință gratuită, celor trei societăți comerciale afiliate, părți din imobilul situat în X,

Pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor economice dintre SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv tarife percepute de unitatea verificată pentru servicii comparabile realizate către alte persoane juridice independente.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, unitatea verificată a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă, la AFP X Notificarea nr. X.

Având în vedere cele prezentate mai sus în timpul inspecției fiscale generale au fost stabilite venituri suplimentare în suma totală de X lei asupra cărora a fost colectată taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este X.

A. Cu privire la sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit în valoare de X lei și suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit pentru perioada X.

Din verificările efectuate asupra documentelor din evidența operativ - contabilă, a datelor cuprinse în bilanțele de verificare, întocmite pe perioada supusă controlului, s-a constatat faptul că, la calculul profitului impozabil, unitatea verificată nu a avut în vedere totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, prin decizia de impunere contestată, impozit pe profit suplimentar, în sumă de **X lei**, astfel:

1. Referitor la exercițiul financiar al anului 2007

În perioada X, unitatea verificată înregistrează venituri impozabile în sumă de X lei, pentru care a înregistrat, declarat și virat impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de X lei.

La data de X, societatea comercială înregistrează venituri în sumă totală de X lei (adică X Euro, la cursul de X lei/Euro).

În conformitate cu prevederile art. 107¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 10¹ din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, începând cu data de X, unitatea verificată devine platitoare de impozit pe profit.

Din verificările efectuate, prin sondaj, asupra documentelor de evidență operativă și contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, societatea comercială nu a ținut cont, la determinarea profitului impozabil, de totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, nu a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferentă investițiilor recepționate, respectiv nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din prestări de servicii efectuate către persoane juridice afiliate și veniturile din producția de imobilizări corporale realizate în regie proprie.

În anul X, a fost majorată masa profitului impozabil, cu suma de X lei, și implicit s-a calculat, suplimentar, **impozit pe profit suplimentar**, în **sumă totală de X lei**, ca urmare faptului că:

a) Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de X lei, înregistrată în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea

și reparațiile”, reprezentând contravaloarea materialelor de construcții achiziționate pe baza facturilor emise de: SC X SRL X, SC X SRL, SC X SRL X, SC X SRL X, X SRL X, SC X SA X, motivând că, bunurile și serviciile prestate erau destinate obiectivelor de investiții în curs de realizare la "X".

Cauza supusă soluționării este dacă sumele înregistrate în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, reprezentând contravaloarea materialelor de construcții achiziționate pentru executarea unor lucrări la hotelul „X”, reprezintă cheltuieli de reparații sau investiții amortizabile și implicit dacă acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca deductibilă, la calculul impozitului pe profit, valoarea cheltuielilor înregistrate de societate în conturile de cheltuieli cu reparațiile, efectuate în anul X, pe considerentul că lucrările respective au fost efectuate la obiectivul de investiții, în curs de realizare, respectiv, « X ».

Pentru lucrările de construcții necesare a fi executate pentru realizarea obiectivului de investiții « X », SC X SRL a obținut de la Primăria municipiului X, următoarele autorizații:

- autorizația de construire nr. X, pentru următoarele lucrări „Schimbare destinație din cămin nefamiliști în hotel, pentru etajele I,II,III și IV, modificări interioare, amenajare parcaje”;
- autorizația de construire nr. X, pentru următoarele lucrări „Amenajare grădină de vară din teren pentru parcare, amenajări zone verzi pe teren situat în domeniul public”;
- autorizația de construire nr. X, al căror obiect îl constituie „Deviere conductă gaze naturale presiune redusă”.

În drept, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prevede următoarele:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Pct.7, lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și

necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, stipulează următoarele:

“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și X.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea art. 6 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale și necorporale, republicată, precizează următoarele:

“Nu sunt considerate mijloace fixe:

a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;”

Potrivit pct. 9 alin. (2) și alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, se precizează următoarele:

“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o

perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Totodată, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede următoarele:

„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.”

De asemenea, art. 24 alin. (1) din aceeași lege, stipulează următoarele:

„Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

În sensul prevederilor acestor articole de lege, s-a reținut că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **X lei**, reprezentând lucrări de modernizare executate, conform autorizațiilor de construire menționate mai sus, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația** formulată de SC X SRL, ca neîntemeiată..

b) În anul X, unitatea verificată realizează investiții in regie proprie la obiectivul "X" fără a înregistra, în evidența contabilă, **venituri din producția de imobilizări corporale** (cont 722) în sumă de **X lei**, reprezentând manopera utilizată în acest scop.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii privind majorarea veniturilor din producția de imobilizări, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu avut în vedere la estimare, înregistrările efectuate referitoare la evidențierea în contabilitate a imobilizărilor corporale în curs de execuție precum și documentele justificative care au stat la baza acestora.

În fapt, organele de inspecție au procedat la majorarea veniturilor din producția de imobilizări corporale, pentru anul X, cu suma de X lei

reprezentând cotă parte din cheltuielile de natură salarială aferente punerii în operă a materialelor de construcții pentru realizarea obiectivului de investiții « X ».

Cuquantumul veniturilor stabilite suplimentar a fost determinat prin aplicarea cotei de X% asupra sumei de X lei (sumă înregistrată în cursul anului X în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție").

În ceea ce privește nivelul cotei aplicate, organele de inspecție precizează faptul că, la calculul acesteia au avut în vedere ponderea cheltuielilor de natura salariilor (salarii, contribuții sociale și alte cheltuieli aferente), înregistrate în anul X, în volumul total al investițiilor realizate în anul X.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, în mod eronat, organele de inspecție au procedat la :*"determinarea veniturilor din producția de imobilizări corporale pentru anul X, în suma de X lei, având în vedere ponderea veniturilor de această natură (cheltuieli cu salarii, contribuții sociale aferente acestora și alte cheltuieli } în totalul investițiilor realizate în anul X[...]."*

Totodată, contestatoarea susține că, această constatare nu are suport legal, întrucât, nu s-a probat, în niciun fel, de către organele de inspecție fiscală, faptul că societatea ar fi utilizat salarii săi pentru efectuarea lucrărilor de natura celor din producția de imobilizări corporale.

In drept, sunt aplicabile prevederile art 94 alin. (1) din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 91.4, pct. 91.5 și pct. 91.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, care precizează:

“91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile [art. 65](#) din Codul de procedură fiscală.

91.5. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 64 precum și art.65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare care precizează :

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca stabilirea diferențelor de impozite și taxe precum și a accesoriilor aferente se face urmare inspecției fiscale care are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

După cum rezultă din balanța de verificare încheiată la data de X, anexată la dosarul cauzei, în cursul anului X, nu s-au evidențiat venituri din producția de imobilizări, însă au fost înregistrate venituri din activitățile desfășurate, în sumă totală de X lei, astfel:

- | | |
|---|--------|
| - în contul 704”Venituri din lucrări și servicii executate” | X lei; |
| - în contul 706”Venituri din redevențe și chirii” | X lei; |
| - în contul 706.1”Venituri din activitatea hotelieră” | X lei |

- în contul 707 "venituri din vânzarea mărfurilor" X lei.

De asemenea, în aceeași perioadă, societatea comercială a înregistrat cheltuieli de natură salarială în sumă totală de X lei, astfel:

- în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" X lei;
 - în contul 645 "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială" X lei.

În cursul anului X, societatea comercială a înregistrat în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" suma de X lei.

Pct. 92 alin.(1) și alin. (2) din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează următoarele:

"(1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;**
- b) cheltuieli materiale;**
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;**
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;**
- e) costurile de instalare și asamblare;**
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;**
- g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.").**

Având în vedere cele arătate mai sus, se rețin următoarele:

- din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă faptul că, societatea ar fi utilizat salariații săi pentru efectuarea lucrărilor de natura investițiilor,
- nu se justifică aplicarea, în anul X, a cotei de X% calculată de organele de inspecție ca, pondere a cheltuielilor de natura salariilor în volumul total al investițiilor realizate în anul X, întrucât în anul X, ponderea cheltuielilor de natura salarială este de X% în totalul veniturilor realizate din desfășurarea activităților autorizate.

Față de cele reținute, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru acest capăt de cerere, respectiv, pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, aferent veniturilor din producția de imobilizări în sumă de X lei, stabilite în contradicție cu prevederile legale.

c) **În baza unor contracte de comodat**, SC X SRL transmite în folosință gratuită, către SC X SRL, camera X mp, precum și către SC X SRL, un spațiu de X mp, spații ce se află în imobilul situat în X,

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii luate de organele de inspecție fiscală privind ajustarea veniturilor, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care, între SC X SRL, pe de o parte și SC X SRL X, respectiv, SC X SRL, pe de altă parte, persoane juridice române afiliate, au fost încheiate contracte de comodat, potrivit cărora „SC X SRL transmite în folosință gratuită, către aceste societăți, spații din imobilul situat în X.”

În fapt, urmare inspecției fiscale s-a constatat că, în baza unor contracte de comodat, SC X SRL a pus la dispoziția SC X SRL și, respectiv, SC X SRL, persoane juridice române afiliate, două spații din imobilul situat în X, cu folosință gratuită.

Organele de inspecție au stabilit venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de X lei, din care:

- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL;
- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL, ca urmare ajustării veniturilor, în condițiile prevăzute de art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că părțile contractante sunt persoane juridice române afiliate.

În drept, art. 2144, art. 2146 și art. 2147 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, precizează următoarele:

„ART. 2144

Felurile împrumutului

Împrumutul este de două feluri: împrumutul de folosință, numit și comodat, și împrumutul de consumație.

Împrumutul de folosință

ART. 2146

Noțiunea

Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte

părți, numite comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.

ART. 2147

Calitatea de comodatant

Dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodatant.”

Totodată, potrivit pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, republicată, cu modificările ulterioare, se prevede:

“Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit în baza căruia, dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană, care are dreptul de a folosi bunul respectiv, poate fi comodatant.

De asemenea, se reține faptul că, în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate, nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate, astfel că nu se impune ajustarea veniturilor și cheltuielilor.

Față de cele reținute, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, calculat asupra profitului rezultat în urma ajustării veniturilor, cu suma de X lei, în cazul contractelor de comodat..

d) În anul X, societatea comercială înregistrează cheltuieli cu

serviciile prestate, în sumă totală de X lei, pe baza următoarelor facturi emise de SC X SRL X:

- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*schimbare destinație imobil*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*clasificare Hotel*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*schimbare amplasament teava de gaz*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare documentație „*realizare grădină de vară*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*masuratori topografice parcelare imobil*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*documentație în vederea clasificării X*”;
- factura nr. X în valoare de X lei, reprezentând contravaloare „*documentație tehnică în vederea introducerii gaz metan*”.

În fapt, urmare efectuării inspecției fiscale generale, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de X lei, înregistrate pe baza facturilor fiscale emise de SC X SRL X, întrucât, pentru toate prestările de servicii care fac obiectul acestor facturi fiscale, nu au fost încheiate contracte, nu au fost negociate prețuri, acestea fiind, în realitate, realizate de alte societăți comerciale decât cea care a emis facturile, astfel:

- documentația pentru schimbare amplasament teavă de gaz, care face obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, a fost realizat în fapt, în trimestrul X, de SC X SRL X, fiind întocmit proiectul nr. X;
- documentația pentru amenajare grădină de vară, care face obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, a fost realizat, în fapt, de SC X SRL X, fiind întocmit proiectul nr. X;
- documentația tehnică, în vederea introducerii gazului metan, care face obiectul facturii nr. X, emisă de SC X SRL, a fost realizat, în fapt, în anul X și anul X, de către SC X SA X, fiind întocmite proiectele nr. X și nr. X;

- măsurătorile topografice pentru parcelarea imobilului care fac obiectul facturii nr. X emisă de SC X SRL, au fost realizate de SC X SRL X nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală alte documente justificative;

- documentația privind schimbarea destinației imobilului din localitatea X, care face obiectul facturii nr. X, emisă de SC X SRL X, a fost elaborată, în fapt, în anul X de către SC X SRL X, fiind întocmit proiectul X;

- pentru documentația realizată, în vederea clasificării X, care face obiectul facturilor nr. X și nr. X emise de SC X SRL, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală alte documente justificative care să justifice prestarea acestor servicii, necesitatea și realitatea acestor prestații.

Se face precizarea că, prin contestație nu se prezintă argumente, motive de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală pentru aceste sume.

In 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 ; [...], coroborat cu pct. 12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

„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 ;[...]”

Având în vedere faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, **se va respinge contestația ca nemotivată și nesuținută cu documente.**

Față de cele reținute mai sus, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul X, se va admite contestația pentru suma de X lei, și se va respinge contestația pentru suma de X lei.

2. Referitor la exercițiul financiar al anului X

Din verificările efectuate asupra documentelor înregistrate în evidența operativă și contabilă, organele de inspecție au constatat că, societatea comercială nu a ținut cont, la determinarea profitului impozabil, de totalitatea cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, nu a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferentă investițiilor receptionate, respectiv nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din prestări de servicii efectuate către persoane juridice afiliate și veniturile din producția de imobilizări corporale realizate în regie proprie.

Urmare celor constatate, organele de inspecție au majorat masa profitului, impozabil aferent anului X, cu suma de de X lei, și implicit s-a calculat, suplimentar, **impozit pe profit suplimentar, în sumă totală de X lei**, ca urmare faptului că:

a) Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei, respectiv:

- X lei, înregistrate în contul 6028 "Cheltuieli cu materialele consumabile";

- X lei, înregistrate în contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile", reprezentând contravaloarea materialelor de construcții, aprovizionate pe baza facturilor fiscale emise de SC X SRL X, SC X SRL X, SC X SRL.

Cauza supusă soluționării este dacă sumele înregistrate în contul 6028 "Cheltuieli cu materialele consumabile" și respectiv, în contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile", reprezentând contravaloarea materialelor de construcții achiziționate pentru executarea unor lucrări la obiectivul de investiții în curs de realizare, hotelul „X”, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca deductibilă, la calculul impozitului pe profit, valoarea cheltuielilor înregistrate de societate în sumă de X lei, pe considerentul că aceste materiale au fost utilizate pentru lucrările efectuate la obiectivul de investiții, în curs de realizare, respectiv, « X ».

Pentru lucrările de construcții necesare a fi executate pentru realizarea obiectivului de investiții « X », SC X SRL a obținut de la Primăria municipiului X, următoarele autorizații:

- autorizația de construire nr. X, pentru următoarele lucrări „Schimbare destinație din cămin nefamilisti în hotel, pentru etajele I,II,III și IV, modificări interioare, amenajare parcaje”;
- autorizația de construire nr. X, pentru următoarele lucrări „Amenajare grădină de vară din teren pentru parcare, amenajări zone verzi pe teren situat în domeniul public”;
- autorizația de construire nr. X, al căror obiect îl constituie „Deviere conductă gaze naturale presiune redusă”.

În drept, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prevede următoarele:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Pct.7, lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, stipulează următoarele:

“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și X.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea art. 6 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, precizează următoarele:

“Nu sunt considerate mijloace fixe:

a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;”

Potrivit pct. 9 alin. (2) și alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, se precizează următoarele:

“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Totodată, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede următoarele:

„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.”

De asemenea, art. 24 alin. (1) din aceeași lege, stipulează următoarele:

„Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

În sensul prevederilor acestor articole de lege, s-a reținut că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **X lei**, reprezentând contravaloarea materialelor utilizate pentru executarea lucrărilor de modernizare, conform autorizațiilor de construire menționate mai sus, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația** formulată de SC X SRL, ca neîntemeiată..

b) În anul X, unitatea verificată realizează investiții in regie proprie la obiectivul "X", fără a înregistra, în evidența contabilă, venituri din producția de imobilizări corporale (cont 722) în sumă de X lei, reprezentând manopera utilizată în acest scop.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii privind majorarea veniturilor din producția de imobilizări, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu avut în vedere la estimare, înregistrările efectuate referitoare la evidențierea în contabilitate a imobilizărilor corporale în curs de execuție precum și documentele justificative care au stat la baza acestora.

În fapt, organele de inspecție au procedat la majorarea veniturilor din producția de imobilizări corporale, pentru anul X, cu suma de X lei reprezentând cotă parte din cheltuielile de natură salarială aferente punerii în operă a materialelor de construcții pentru realizarea obiectivului de investiții « X ».

Quantumul veniturilor stabilite suplimentar a fost determinat prin aplicarea cotei de X% asupra sumei de X lei (sumă înregistrată în cursul anului X în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție").

În ceea ce privește nivelul cotei aplicate, organele de inspecție precizează faptul că, la calculul acesteia au avut în vedere ponderea cheltuielilor de natura salariilor (salarii, contribuții sociale și alte cheltuieli aferente), înregistrate în anul X, în volumul total al investițiilor realizate în anul X.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, în mod eronat, organele de inspecție au procedat la *:"determinarea veniturilor din productia de imobilizari corporale pentru anul X, in suma de X lei lei, avand in vedere ponderea veniturilor de aceasta natură (cheltuieli cu salarii, contributii sociale aferente acestora si alte cheltuieli }in totalul investitiilor realizate in anul X[...]."*

Totodată, contestatoarea susține că, această constatare nu are suport legal, întrucât, nu s-a probat, în niciun fel, de către organele de inspecție fiscală, faptul că societatea ar fi utilizat salarii săi pentru efectuarea lucrărilor de natura celor din producția de imobilizări corporale.

In drept, sunt aplicabile prevederile art 94 alin. (1) din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 91.4, pct. 91.5 și pct. 91.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, care precizează:

“91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile [art. 65](#) din Codul de procedură fiscală.

91.5. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 64 precum și art.65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare care precizează :

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Fața de prevederile legale de mai sus se retine ca stabilirea diferentelor de impozite și taxe precum și a accesoriilor aferente se face urmare inspectiei fiscale care are ca obiect verificarea legalitatii și conformitatii declarațiilor fiscale, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

După cum rezultă din balanța de verificare încheiată la data de X, anexată la dosarul cauzei, în cursul anului X, nu s-au evidențiat venituri din producția de imobilizări, însă au fost înregistrate venituri din activitățile desfășurate, în sumă totală de X lei, astfel:

- în contul 704”Venituri din lucrări și servicii executate” X lei;
- în contul 706”Venituri din redevențe și chirii” X lei;
- în contul 706.1”Venituri din activitatea hotelieră” X lei;
- în contul 707”venituri din vânzarea mărfurilor” X lei.

De asemenea, în aceeași perioadă, societatea comercială a înregistrat cheltuieli de natură salarială în sumă totală de X lei, astfel:

- în contul 641”Cheltuieli cu salariile personalului” X lei;
- în contul 645”Cheltuieli cu asigurările și protecția socială” X lei.

În cursul anului X, societatea comercială a înregistrat în debitul contului 231” Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de X lei.

Pct. 92 alin.(1) și alin. (2) din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează următoarele:

“(1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;
- b) cheltuieli materiale;
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- e) costurile de instalare și asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.”).

Având în vedere cele arătate mai sus, se rețin următoarele:

- din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă faptul că, societatea ar fi utilizat salariații săi pentru efectuarea lucrărilor de natura investițiilor,
- nu se justifică aplicarea, în anul X, a cotei de X% calculată de organele de inspecție ca, pondere a cheltuielilor de natura salariilor în volumul total al investițiilor realizate în anul X, întrucât în anul X, ponderea cheltuielilor de natura salarială este de X% în totalul veniturilor realizate din desfășurarea activităților autorizate.

Față de cele reținute, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, aferent **veniturilor din producția de imobilizări** în sumă de **X lei**, stabilite în contradicție cu prevederile legale.

c) În baza unor contracte de comodat, SC X SRL transmite în folosință gratuită, către SC X SRL, camera X mp, către SC X SRL, un spațiu de X mp precum și către SC X SRL X, o camera de X mp, spații ce se află în imobilul situat în X,

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii luate de organele de inspecție fiscală privind ajustarea veniturilor, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care, între SC X SRL, pe de o parte și SC X SRL X, SC X SRL și respectiv SC X SRL X, pe de altă parte, persoane juridice române afiliate, au fost încheiate contracte de comodat, potrivit cărora „SC X SRL transmite în folosință gratuită, spații din imobilul situat în X,”

În fapt, urmare inspecției fiscale s-au constatat că, în baza unor contracte de comodat, SC X SRL a pus la dispoziția SC X SRL, SC X SRL și respectiv, SC X SRL persoane juridice române afiliate, spații din imobilul situat în X, cu folosință gratuită.

Organele de inspecție au stabilit venituri suplimentare aferente anului X, în sumă totală de **X lei**, din care:

- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL;
- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL;
- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL, ca urmare ajustării veniturilor, în condițiile prevăzute de art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că părțile contractante sunt persoane juridice române afiliate.

În drept, art. 2144, art. 2146 și art. 2147 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, precizează următoarele:

„ART. 2144

Felurile împrumutului

Împrumutul este de două feluri: împrumutul de folosință, numit și comodat, și împrumutul de consumație.

Împrumutul de folosință

ART. 2146

Noțiunea

Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte părți, numite comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.

ART. 2147

Calitatea de comodant

Dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.”

Totodată, potrivit pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, republicată, cu modificările ulterioare, se prevede:

“Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din

România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit în baza căruia, dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană, care are dreptul de a folosi bunul respectiv, poate fi comodant.

De asemenea, se reține faptul că, în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate, nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate, astfel că nu se impune ajustarea veniturilor și cheltuielilor.

Față de cele reținute, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, calculat asupra profitului rezultat în urma ajustării veniturilor, cu suma de **X lei**, în cazul contractelor de comodat..

Față de cele reținute mai sus, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul X, se va admite contestația pentru suma de X lei, și se va respinge contestația pentru suma de X lei.

3. Referitor la perioada X

În perioada X, societatea comercială înregistrează profit net în sumă de X lei, pentru care a calculat impozit pe profit în sumă de X lei.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală a majorat masa profitului impozabil aferent perioadei X, cu suma de X lei, și implicit au calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă totală de X lei.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii luate de organele de inspecție fiscală privind ajustarea veniturilor, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care, între SC X SRL, pe de o parte

și SC X SRL X, respectiv, SC X SRL, pe de altă parte, persoane juridice române afiliate, a fost încheiate contracte de comodat, potrivit cărora „SC X SRL transmite în folosință gratuită, către aceste societăți, spații din imobilul situat în X”

În fapt, urmare inspecției fiscale s-au constatat că, în baza unor contracte de comodat, SC X SRL a pus la dispoziția SC X SRL și, respectiv, SC X SRL, persoane juridice române afiliate, două spații din imobilul situat în X, cu folosință gratuită.

Organele de inspecție au stabilit venituri suplimentare aferente perioadei X, în sumă totală de X lei, din care:

- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL;
- X lei, pentru spațiul folosit de SC X SRL, ca urmare ajustării veniturilor, în condițiile prevăzute de art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că părțile contractante sunt persoane juridice române afiliate.

În drept, art. 2144, art. 2146 și art. 2147 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, precizează următoarele:

„ART. 2144

Felurile împrumutului

Împrumutul este de două feluri: împrumutul de folosință, numit și comodat, și împrumutul de consumație.

Împrumutul de folosință

ART. 2146

Noțiunea

Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte părți, numite comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.

ART. 2147

Calitatea de comodant

Dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.”

Totodată, potrivit pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, republicată, cu modificările ulterioare, se prevede:

“Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit în baza căruia, dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană, care are dreptul de a folosi bunul respectiv, poate fi comodant.

De asemenea, se reține faptul că, în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate, nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate, astfel că nu se impune ajustarea veniturilor și cheltuielilor.

Față de cele reținute, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, calculat asupra profitului rezultat în urma ajustării veniturilor, în perioada **X**, cu suma de **X lei**, în cazul contractelor de comodat.

Sintetizând, cele reținute mai sus în ceea ce privește impozitul pe profit, stabilit suplimentar pentru perioada: X, **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, din care:

- **X lei**, pentru anul X;
- **X lei**, pentru anul X;
- **X lei**, pentru trimestrul X și **se va respinge contestația** pentru **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, din care:
 - **X lei**, pentru anul X;

- **X lei**, pentru anul X.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, se rețin următoarele:

- având în vedere că, în urma soluționării contestației, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, în sumă de **X lei**, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente acestui debit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessoriul urmează principalul*;

- întrucât, în urma soluționării, a fost admisă contestația pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit, societatea contestatoare nu datorează majorările de întârziere aferente.

Prin urmare, tinând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că, din actele aflate în dosarul cauzei nu se poate determina cu certitudine cuantumul majorărilor datorate pentru debitul de natura impozitului pe profit, reținut în sarcina contestatoarei în urma soluționării contestației, se aplică prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

“(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”, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze majorările de întârziere aferente impozitului pe profit datorat de societatea contestatoare.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Perioada supusă verificării: X

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii de a colecta taxă pe valoarea adăugată asupra unor operațiuni reprezentând darea în folosință gratuită a unor spații din imobilul situat în X, pe baza unor contracte de comodat.

În fapt, urmare verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada supusă controlului, în baza contractelor de comodat încheiate între SC X SRL, pe de o parte, și: SC X SRL X, SC X SRL și SC X SRL, pe de altă parte, persoane juridice române afiliate, se

transmite dreptul de folosință gratuită, a unor spații din imobilul situat în X.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în timpul inspecției fiscale generale, au fost stabilite venituri suplimentare în suma totală de X lei asupra cărora a fost colectată **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de **X lei**, organele de inspecție fiscală invocând prevederile art. 126 alin. (1) și art. 129 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 2144, art. 2146 și art. 2147 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, precizează următoarele:

„ART. 2144

Felurile împrumutului

Împrumutul este de două feluri: împrumutul de folosință, numit și comodat, și împrumutul de consumație.

Împrumutul de folosință

ART. 2146

Noțiunea

Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte părți, numite comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.

ART. 2147

Calitatea de comodant

Dacă nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoană care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.”

Totodată, art. 126 alin. (1) și art. 129 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele:

„ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul **art. 128 - 130**, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile **art. 132 și 133**;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la **art. 127** alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la **art. 127** alin. (2);

ART. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la **art. 128**.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, împrumutul de folosință cu titlu gratuit nu este operațiune impozabilă întrucât nu constituie o prestare de servicii, astfel că **se va admite contestația** formulată de S.C. X SRL, pentru **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de **X lei**.

Având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se va admite contestația, și în ceea ce privește **majorările de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulate de SC X SRL pentru suma de X lei, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit, stabilit suplimentar;
- **X lei**, taxă pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de SC X SRL pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit, stabilit suplimentar.

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege și în conformitate cu cele reținute anterior.

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

DIRECTOR COORDONATOR,