



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
judetului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr.50/2009

DECIZIA NR. 49/31.08.2009

privind soluționarea contestației formulate de S.C. A.M. S.R.L. înregistrată la
D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr. 11051/17.06.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legatură cu contestația depusă de S.C A.M. S.R.L.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.193/11.05.2009 (filele 38-39) prin care organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina S.C. A.M. S.R.L. obligații față de bugetul statului în sumă totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar (... lei), majorări de întârziere aferente (... lei), taxă pe valoarea adăugată suplimentară (... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei).

Contestația a fost redactată și depusă prin avocat O.C. (împuternicire avocațială –fila 57).

Cu toate că din conținutul cererii formulate rezultă că petenta înțelege să conteste toate sumele înscrise în decizia de impunere, prin completările aduse ulterior (filele 77-78) se solicită constatarea caracterului deductibil și înlăturarea calculului dobânzilor pentru cheltuieli în sumă de ... lei fără a preciza suma contestată defalcată pe categorii de impozite și taxe. Având în vedere conținutul insuficient de lămuritor al completărilor aduse, cu adresa nr.11051/01.07.2009 (fila 80) s-a solicitat petentei să comunice în scris suma totală contestată, defalcată pe categorii de impozite și taxe. Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 13092/14.07.2009 (fila 81) petenta comunică că înțelege să conteste impozit pe profit în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente celor două debite principale.

Așa fiind, potrivit pct.2.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația se consideră formulată

pentru întreaga sumă a accesoriilor regăsită în titlul de creanță. Astfel, se consideră că cererea petentei vizează **suma totală de ... lei și reprezintă impozit pe profit suplimentar (... lei), majorări de întârziere aferente (... lei), taxă pe valoarea adăugată suplimentară (... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei).**

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze cauza.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 193/11.05.2009 (filele 38-39) emisă de organele competente din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud s-au stabilit de plată suplimentar obligații fiscale în cuantum de ... lei lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei. Din aceste sume petente înțelege să conteste suma de ... lei în componența de mai sus.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. 706/13.05.2009 (filele 22-33), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

În concret, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, s-au constatat următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei.

S.C. A.M. S.R.L s-a aprovizionat în perioada verificată (01.01.2004-31.03.2009) cu materiale sanitare, obiecte de inventar, instalații electrice, consumabile, materiale de construcții, inclusiv prestări servicii privind lucrări de construcții în valoare totală de ... lei (din care suma de ...lei reprezintă valoarea bunurilor fără taxă pe valoarea adăugată -Anexa 4A –fila 19). Din documentele prezentate de către administratorul societății rezultă că în perioada verificată firma avea închiriate două puncte de lucru declarate, respectiv un atelier auto pe strada x în suprafață de x mp și un magazin de desfacere a pieselor și accesoriilor pentru autovehicule la nr.x în suprafață de z mp, iar pe strada H., unde are sediul social, deține două încăperi într-un imobil în baza unui contract de comodat. Organele de inspecție fiscală constată că societatea s-a aprovizionat cu bunurile materiale în cauză fără ca acestea să fie înregistrate ca și imobilizari corporale “ Clădiri” sau imobilizari corporale în curs de execuție, fiind înregistrate direct pe costuri. Se mai reține că pentru lucrările de investiții efectuate la cele două imobile închiriate, societatea nu deține autorizație de construire, iar pentru prestările de servicii privind lucrările efectuate de S.C. U. T. S.R.L. nu există situații de lucrări.

Potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, societatea a încălcat prevederile art. 24 alin.(11) lit.c) din Codul Fiscal, în sensul că cheltuielile cu investițiile la bunurile închiriate se amortizează de către chiriaș în perioada contractului sau pe durata normală de utilizare.

Așa fiind, organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ...lei, aferent cheltuielilor nedeductibile cu materiale

sanitare, obiecte de inventar, instalații electrice, consumabile, materiale de construcții inclusiv pentru prestările de servicii privind lucrările de construcții (....lei X 16% - Anexa 4A-fila 19).

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art.119-120 din Codul de procedură fiscală, republicat.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Având în vedere constatările de la pct.1. privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală concluzionează că materialele sanitare, obiectele de inventar, instalațiile electrice, consumabilele și materialele de construcții aprovizionate, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În opinia organelor de inspecție fiscală, petenta nu poate beneficia nici de prevederile art. 149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, în sensul de a ajusta taxa, întrucât nu deține pe societate “ imobilizări corporale în curs de execuție ”.

În consecință organul de inspecție fiscală a calculat taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei (...lei X 19% -Anexa 4A –fila 19) și a calculat majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art.119-120 din Codul de procedură fiscală, republicat.

II. Împotriva deciziei de impunere nr. 193/11.05.2009 (filele 53-56) contribuabilul a formulat și depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 1247/12.06.2009 (fila 22). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr. 11051/17.06.2009.

Prin contestația formulată, precum și prin completările ulterioare depuse, petenta solicită ca după analizarea probelor, a prevederilor legale și a argumentelor expuse să se dispună modificarea actelor atacate (în speță decizia de impunere) în sensul constatării caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de societate și pe cale de consecință a admiterii cererii pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei), majorări de întârziere aferente (... lei), taxă pe valoarea adăugată (.... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei).

În fapt, arată contestatara, societatea desfășoară activități de comerț cu amanuntul a pieselor și accesoriilor auto și service auto. Pentru activitatea de comerț deține un punct de lucru în Năsăud pe strada X, într-un spațiu compus din două camere în suprafață de x mp, iar pentru activitatea de service auto deține un spațiu în suprafață de z mp situat pe aceeași stradă la nr.H, ambele locații fiind închiriate pe o perioadă de un an (2005-2006) și ulterior prelungite pe încă trei ani (2006-2009). În ceea ce privește birourile și sediul societății, petenta precizează locația în strada X , așa cum rezultă din cuprinsului contractului de comodat încheiat la data de 05.01.2005.

În opinia petentei, aprecierea organului de inspecție fiscală referitoare la faptul că toate cheltuielile efectuate cu întreținerea și amenajarea spațiilor în care își desfășoară activitatea nu sunt deductibile, se bazează pe două erori, una legată de interpretarea celor două contracte de închiriere și a contractului de comodat, iar

cealaltă eroare, de faptul că organul de inspecție fiscală consideră că nerespectarea prevederilor art. 24 alin.(11) lit.c) din Codul fiscal conduce în mod automat la considerarea cheltuielilor respective ca nedeductibile, fără a mai ține cont și de prevederile art. 24 alin.(3) lit.a) din același cod.

În legătură cu prima eroare petenta arată că :

- potrivit celor două contracte de închiriere, chiriașului îi este interzis să transforme spațiile în ceea ce privește structura de rezistență, aceasta fiind permisă doar în cazul unei reparații capitale;

- lucrările efectuate de către societate sunt doar lucrări de reparații curente și de întreținere a spațiilor care potrivit contractelor de închiriere sunt în sarcina chiriașului, acesta fiind obligat să suporte “ toate cheltuielile ocazionate cu întreținerea spațiului , reparații curente sau orice alte taxe ce vor apărea în legătură cu spațiul închiriat în conformitate cu normele legale “. Față de aceste prevederi și pentru a putea funcționa s-a efectuat un minim de amenajări, printre care și dotarea camerelor pentru activitatea de service auto și amenajarea unei băi pentru personalul societății;

- invocarea de către organul de control a lipsei autorizației de construire este nejustificată, întrucât aceasta nu este necesară în cazul reparațiilor și amenajărilor efectuate ;

- în mod nejustificat organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate cu procurarea de scule pentru activitatea de service, materiale necesare curățeniei în spațiile deținute, cu materialele consumabile (gen șmirgel, platbandă, chit, etc) cât și cele privind repararea instalației electrice sau efectuarea unui sistem de încălzire a apei calde bazat pe două centrale termice în vederea obținerii unui randament optim și a reducerii cheltuielilor;

- cele două camere unde societatea are sediul social și care fac obiectul unui contract de comodat au fost dotate cu mobilier, tehnică de calcul, sisteme de supraveghere, tocmai pentru buna funcționare a activității ;

- toate materialele și obiectele considerate de organul de inspecție fiscală ca nefiind aferente activității societății se regăsesc în spațiile închiriate și în amenajarea acestora;

În ceea ce privește cea de a doua eroare, petenta arată că aprecierea ca nedeductibile a cheltuielilor în temeiul prevederilor art. 24 alin.(11) lit.c) din Codul Fiscal este eronată. În opinia petentei chiar dacă nu s-ar fi respectat aceste prevederi, acest aspect nu ar conduce în mod automat la considerarea cheltuielilor ca fiind nedeductibile, ci ar trebui să determine restabilirea bazei de impunere în funcție de calculul amortizării fiscale așa cum se prevede la art. 24 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal. Or, organul de inspecție fiscală nu a făcut aplicarea acestor prevederi care presupuneau amortizarea treptată a investițiilor efectuate, ci le-a considerat direct și invariabil ca fiind în totalitate nedeductibile.

Pornind de la premisa greșită a caracterului nedeductibil al cheltuielilor aferente bunurilor achiziționate, arată în final petenta, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere nici taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele de aprovizionare.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actelor normative aplicabile speței, urmează a se stabili dacă organele fiscale au aplicat corect prevederile legale cu privire la diferențele suplimentare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată reținute în sarcina petentei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă direct pe cheltuieli bunuri materiale și prestări de servicii, din care o parte reprezintă materiale de construcții, obiecte și materiale sanitare, precum și materiale electrice destinate modificării, amenajării și modernizării spațiilor de lucru (service auto și magazin desfacere piese auto), operațiuni care, în opinia organelor de inspecție, trebuiau să afecteze conturile de imobilizări corporale, iar o parte reprezintă materiale consumabile și obiecte de inventar, destinate funcționării și întreținerii spațiilor închiriate.

Totalul bunurilor și serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată însumează ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit de ... lei și taxă pe valoarea adăugată de ... lei, așa cum rezultă din Anexele 4A și 2 la Raportul de inspecție fiscală (filele 19 și 41-44).

În raport cu destinația concretă a materialelor și serviciilor despre care s-a făcut vorbire anterior, urmează să se lămurească dacă baza de impozitare vizând impozitul pe profit s-a determinat corect, iar condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost îndeplinite.

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății (Anexa 6 –filele 8-10) rezultă că pentru a crea condițiile impuse prin avizele tehnice de funcționare a locației “ Service auto” au fost necesare edificarea unor construcții adiacente, a unui vestiar și a unei băi.

Având în vedere inadvertențele evidente dintre constatările organului de inspecție care au condus la luarea măsurilor și motivațiile invocate de către contribuabil, în conformitate cu prevederile art. 6, 7 și 57 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a efectuat o cercetare la fața locului, constatările fiind consemnate în actul anexat la filele 84-85 din dosar.

Potrivit constatărilor făcute la fața locului rezultă următoarele :

a) Punctul de lucru din str. x constă într-o hală de aproximativ z mp, dotată cu aparatură necesară desfășurării activității de service auto. Hala are fundație de beton, cu placă turnată la sol, pereții din cărămidă, iar tavanul executat din placi de rigips. Intrarea halei este prevăzută cu o ușă normală și două deschideri automate pentru accesul autoturismelor. În incinta curții sunt amenajate, o sală de așteptare, un vestiar și o baie în care sunt încorporate gresie, faianță, instalații electrice și sanitare, precum și un boiler. Curtea este pietruită iar partea de acces a autovehiculelor în atelierul de service auto este betonată.

Conform celor declarate verbal de asociatul B.L.V., hala în cauză a fost inițial o magazie din care s-a păstrat parțial o parte din zidul de cărămidă, restul construcției fiind edificată de societate în forma actuală, după perfectarea contractului de închiriere. Pentru modificările aduse spațiului în care se află hala de service auto, administratorul societății a declarat că nu a considerat necesar obținerea autorizației de construire întrucât s-au înlocuit pereții vechi care erau șubreziți, cu o zidărie nouă.

b) Punctul de lucru din str.x, constă într-un spațiu comercial în suprafață de aproximativ z mp , utilizat pentru desfacerea pieselor auto. În același imobil există o încăpere (alipită spațiului comercial) de aproximativ y mp, despartită de spațiul comercial de un perete cu ușă de acces, utilizată ca birou în care se află aparatură birotică și documentele de evidență a societății.

Potrivit celor afirmate de administratorul societății, imobilul fiind vechi a necesitat refacerea fațadei, cu ocazia cercetării la fața locului constatându-se existența unei vitrine și a unei uși de intrare în spațiul comercial, executate din material termopan.

c) Societatea are sediul social pe strada z (imobil proprietatea d-nei B.L. –soția administratorului), imobil compus din două camere, respectiv o cameră de aproximativ z mp dotată cu mobilier necesar unui sediu de firmă și o cameră de circa z mp dotată cu mobilier specific unei sufragerii, cu mențiunea că podeaua este executată din parchet melaminat.

Ținând seama de documentele existente la dosar, precum și de constatările făcute cu ocazia cercetării la fața locului, s-au reținut cele ce urmează.

Este cert că o parte din materialele de construcții, sanitare și electrice, inclusiv din volumul prestărilor, nominalizate de organul de inspecție în Anexa 2 la Raportul de inspecție fiscală au fost folosite pentru amenajarea și modernizarea unor spații necesare desfășurării activității de service auto, astfel încât acestea să răspundă atât normativelor tehnice în vigoare cât și creerii unor condiții de lucru corespunzătoare. Lucrările de această natură , așa cum au apreciat organele de inspecție fiscală și cum de fapt recunoaște și administrația societății verificate, constituie operațiuni ce se încadrează în categoria investițiilor care, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în condițiile reglementate de art. 24 alin.(11) din Codul fiscal și pct.70² din Normele de aplicare ale acestuia. Din această perspectivă excluderea de la deducere a valorii integrale a acestor materiale de la calculul impozitului pe profit fără a se ține seama de amortizarea aferentă imobilelor edificate, a condus la stabilirea unei baze de impozitare nereale cu consecințe directe asupra impozitului datorat. Sub acest aspect excluderea de la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent materialelor și prestărilor destinate edificării imobilelor în cauză este nejustificată.

Este de asemenea incontestabil faptul că o parte a obiectelor de inventar și a consumabilelor descrise în Anexa 2 la raportul de inspecție fiscală au fost și sunt destinate desfășurării activității societății. Excluderea de la deducere a acestora atât în ceea ce privește impozitul pe profit cât și a taxei pe valoarea adăugată, fără o analiză temeinică, obiectivă și analitică a destinației lor precum și a consumului prin prisma necesității, oportunității sau a normativelor existente, ori rațional apreciate, nu este de natură a clarifica și surprinde starea de fapt reală așa cum prevad dispozițiile de principiu consacrate la art. 6 și 7 din Codul de procedură fiscală, iar pe cale de consecință nici baza de impozitare nu poate fi corectă.

În ceea ce privește efectele contractelor de închiriere sau a celui de comodat, ele nu pot excede reglementărilor fiscale. Din acest punct de vedere, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție pot să nu ia în

considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot încadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, dându-se astfel prevalență economicului în raport cu juridicul. În acest context amenajarea camerei situate în imobilul de pe strada z specifică unei sufragerii, trebuie reexaminată și evaluată prin prisma principiului de mai sus, comodatul neputând greva cheltuielile efectuate pentru alte scopuri decât cele economice ale societății.

Față de aceste constatări și având în vedere că motivarea organelor de control referitoare la respingerea de la deducere a consumurilor (atât sub aspectul impozitului pe profit cât și a taxei pe valoarea adăugată) pe motivul că societatea nu deține imobilizări corporale și autorizație de construire, fără să se analizeze analitic și obiectiv destinația bunurilor achiziționate, cu arătarea celor aferente cheltuielilor de natura investițiilor, pe de o parte, iar pe de altă parte, a bunurilor trecute pe cheltuieli de natura consumabilelor (întreținere, reparații curente, etc) nu se poate lua o decizie legală și temeinică în procedura de soluționare a contestației, starea de fapt nefiind complet lămurită, având influență directă asupra corectitudinii determinării bazelor de impunere și implicit a impozitelor și taxelor datorate de contribuabil.

În această situație decizia de impunere nr. 193/11.05.2009 urmează a fi parțial desființată, respectiv pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei) accesorii aferente (... lei), taxă pe valoarea adăugată (... lei) și accesorii aferente (... lei).

Având în vedere că petenta contestă suma de ... lei iar în Anexa nr.4A (fila 19) taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este de ... lei și cum obiectul contestației îl constituie numai sumele stabilite suplimentar și înscrise în titlul de creanță, urmează ca pentru suma de ... lei contestația să fie respinsă ca lipsită de obiect. Precizarea este valabilă și pentru impozitul pe profit, deoarece prin completările depuse ulterior se contestă suma de ... lei, iar în cuprinsul Anexei nr.4 A impozitul stabilit suplimentar este de ... lei, diferența de lei urmând a fi respinsă ca lipsită de obiect.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.12.1 lit.c) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2005 se

DECIDE :

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 193/11.05.2009 pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit (... lei) și taxă pe valoarea adăugată (... lei) și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 193/11.05.2009 pentru suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit

(... lei) și taxei pe valoarea adăugată (... lei), urmând ca în raport cu soluția de la pct.1 să fie recalulate.

3. Respingerea ca lipsită de obiect a contestației pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei) și taxă pe valoarea adăugată (... lei).

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR,
S.S