



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare 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. 10/2010

DECIZIA NR. 22/17.03.2010

privind soluționarea contestației formulate de S.C. C. 5 P., înregistrată la D.G.F.P.
Bistrița - Năsăud sub nr. 74/05.01.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de S.C C5P S.R.L.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 744/30.10.2009 prin care organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina S.C. C5P S.R.L. obligații față de bugetul statului în sumă totală delei, reprezentând **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.

Cu adresele nr. 74/13.01.2010 și nr. 74/01.03.2010 (filele 101-102, 149 – 150) s-a pus în vedere petentei motivarea de fapt și în drept a cererii și transmiterea unor documente necesare în vederea soluționării temeinice a contestației, cele solicitate fiind anexate la dosarul cauzei (filele 104-148 și 151- 203).

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 744/30.10.2009 (filele 70-72) 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, în componența de mai sus, contestate în totalitate de contribuabil.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. 2268/30.10.2009 (filele 46-67), 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.

a) S.C. C5P S.R.L a efectuat cheltuieli cu achiziționarea de mobilier, medicamente pentru uz veterinar, produse de uz personal și alimente, în valoare totală de lei. Organul de inspecție consideră că potrivit art. 21 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal, cheltuiala în cauză a fost efectuată în favoarea asociatului unic, nefiind deductibilă fiscal.

Referitor la cheltuielile de mai sus, în referatul cu propuneri de soluționare, organul de inspecție arată că, potrivit celor declarate de administratorul unic, o parte din mobilier se află în clădirea situată în strada Valea Ghinzii și este utilizată în folosul activității desfășurate, în timp ce soția acestuia precizează că, la adresa respectivă nu mai există nimic la data controlului, întreaga activitate desfășurându-se în locația din spațiul închiriat în Bistrița, strada Subcetate nr.9. Din verificarea la fața locului, nu se identifică existența mobilierului, constatându-se doar mai multe mese de birou, scaune, dulapuri, care nu provin din perioada supusă controlului. În ceea ce privește medicamentele de uz veterinar utilizate la tratamentul câinilor de pază, se reține că aceștia nu sunt înregistrați în evidența contabilă în contul de “Animale”, astfel că, susținerile petentei conform cărora aceștia păzesc sediul societății, nu sunt reale (sediul social fiind de fapt în Bistrița, strada Petre Ispirescu nr. 2, ap.18). În legătură cu ochelarii de vedere, în opinia organului de inspecție, aceștia nu reprezintă echipament de protecție, ci articol de uz personal.

Aferent cheltuielilor efectuate, organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de lei, (X 16% - Anexa 5-filele 18-21) și majorări de întârziere delei (Anexa 4 -fila 32).

b) În perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli facturi emise de Romtelecom privind convorbiri telefonice, în cuantum de lei, fără a fi menționate pe acestea denumirea societății. Organul de inspecție fiscală consideră cheltuiala efectuată în favoarea asociatului unic pe numele căruia erau întocmite facturile fiscale ca și nedeductibilă fiscal. Au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal, societatea datorând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (Anexa 5 – filele 24-25) și majorări de întârziere în sumă delei (Anexa 4 –fila 33).

c) În perioada 2006 - 2009 s-au efectuat achiziții constând în materiale de construcții-instalații, tâmplărie PVC, centrală termică și tencuieli exterioare aferente unui spațiu închiriat, în valoare de lei. Potrivit clauzelor stipulate în contractul de închiriere încheiat cu S.C C5P S.R.L. , cheltuielile efectuate la locația din strada Subcetate nr. 9 trebuiau suportate de proprietarul bunului închiriat. Întrucât contestatara nu poate prezenta documente din care să rezulte că lucrările de construcții și întreținere a spațiului închiriat cad în sarcina sa, organul de inspecție fiscală consideră că și nedeductibilă cheltuiala de lei, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile potrivit art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

În referatul cu propuneri de soluționare, organul de inspecție arată că din verificarea la fața locului la spațiul închiriat din strada Subcetate nr.9, se constată existența unei clădiri cu două nivele, reprezentând încăperi și birouri și nicidecum spațiu comercial, cum se precizează în contractul de închiriere. Se mai arată în

cuprinsul referatului că, în raport cu obligațiile părților, stipulate în contractul de închiriere, cheltuielile cu materialele de construcții, instalații, tâmplărie PVC, centrală termică și tencuieli exterioare efectuate la spațiul închiriat, nu îi revin chiriașului. Asemenea cheltuieli, potrivit celor înscrise în contractul de închiriere, cad în sarcina chiriașului doar dacă sunt provocate din culpa acestuia.

Pentru cheltuielile nedeductibile efectuate, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... x16% -Anexa 5, filele 28-29) și majorări de întârziere în sumă de lei (Anexa 4 -fila 35).

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

Având în vedere constatările de la pct. 1.lit.a), b) și c) privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală concluzionează că materialele de construcții, tâmplărie PVC, centrală termică, tencuieli, mobilier, medicamente de uz veterinar, alimente, inclusiv prestările privind convorbirile telefonice, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Aferent bunurilor achizionate, prin Anexa nr. 5 (filele 18-21, 24, 28-29) se stabilește o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală reține că în anul 2006 societatea a efectuat importuri de scule și dispozitive pentru prelucrarea lemnului, prin transportatorul S.C. C.T. S.R.L. Pe facturile emise de transportator pe rutele externe Cehia-România și Austria-România, există mențiunea “scutit cu drept de deducere” dar în același timp pe facturi este înscrisă și taxa pe valoarea adăugată. Petenta a înregistrat în jurnalele de cumpărări taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de transportator și a dedus taxa, contrar prevederilor art. 143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal [(în realitate este vorba de alin. d)]. Situația taxei pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de lei este prezentată în Anexa 5 (fila 31) la raportul de inspecție fiscală.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de lei, au fost calculate majorări de întârziere în suma de lei (Anexa 5 –filele 16, 22, 27 și 30) în conformitate cu prevederile art.119-120 din Codul de procedură fiscală, republicat.

II. Împotriva deciziei de impunere nr. 744/30.10.2009 (filele 70-72) contribuabilul a formulat și depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 3508/15.12.2009 (fila 99). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr. 74/05.01.2010(fila 100).

Prin contestația formulată, precum și prin completările ulterioare depuse, petenta solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere nr. 744/30.10.2009 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), pe care o consideră netemeinică.

A. În legătură cu impozitul pe profit stabilit suplimentar, se arată că :

1. Achizițiile în cuantum de lei privind bunurile (mobilier, medicamente de uz veterinar, ochelari de vedere) reprezintă cheltuială deductibilă, deoarece mobilierul există la locația din Valea Ghinzii și la biroul din strada Subcetate nr. 9 , medicamentele sunt administrate câinilor de pază la sediul societății, iar ochelarii de

vedere sunt recomandați în Normele de protecția muncii. Având în vedere destinația bunurilor achiziționate, impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de lei și accesoriile aferente au fost stabilite fără temei legal ;

2. Cheltuiala în sumă de lei reprezentând servicii de telefonie, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de ...lei și majorări de întârziere aferente, a fost efectuată în scopul realizării de venituri, chiar dacă pe facturile de la Romtelecom nu este trecută denumirea societății, ci adresa sediului social și numele administratorului;

3. Cheltuielile în sumă de lei reprezentând materiale de construcții și instalații, tâmplărie PVC, centrală termică și lucrări privind tencuieli exterioare, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de lei și accesorii, sunt aferente veniturilor impozabile. Cheltuielile în cauză au fost efectuate la punctul de lucru din strada Subcetate nr. 9 din Bistrița, spațiu închiriat de la S.C. C5 P S.R.L și au fost efectuate cu respectarea celor convenite în contractul de închiriere. În legătură cu contractul de închiriere, deși acesta are două anexe care pot clarifica îndoielile organului de inspecție cu privire la natura cheltuielilor efectuate, nu au fost solicitate în timpul controlului, iar în final s-a refuzat primirea lor. Cu toate că organul de inspecție constată și recunoaște prin verificarea lafața locului, că există cheltuieli reale efectuate la punctul de lucru, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se consideră aceste cheltuieli ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, fără să motiveze temeinic acest aspect. În contradictoriu, cheltuielile de mai sus se regăsesc în contabilitatea de gestiune a societății (analitic în clasa 6), au la bază documente justificative, iar facturile fiscale au fost întocmite cu respectarea prevederilor legale.

B. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se arată că :

Motivele invocate de contestatară în legătură cu cheltuielile efectuate potrivit celor reținute la pct.A.1, 2 și 3 privind impozitul pe profit, nu au fost efectuate în favoarea asociatului unic, fiind aferente veniturilor realizate, sunt valabile și în cazul taxei pe valoarea adăugată, astfel că, taxa în cuantum de lei a fost dedusă legal.

În anul 2006 au fost efectuate importuri de scule și dispozitive pentru prelucrarea lemnului, transportul fiind efectuat de S.C. CT S.R.L. Având în vedere că în anul 2006 România nu era membră a UE, bunurile importate au fost tratate de societate ca importuri care în mod obligatoriu erau supuse vămuirii. În declarația vamală, pe lângă valoarea bunurilor se adăugau taxele vamale, transportul și alte cheltuieli de import, care împreună formau baza asupra căreia se calcula și achita în vamă, taxa pe valoarea adăugată. Societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări, baza de calcul la care se aplică cota de taxa pe valoarea adăugată din cele opt facturi fiscale (fila 31), astfel că, taxa în cuantum de lei este deductibilă.

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 materiale de construcții și instalații, tâmplărie PVC, centrală termică,

tencuieli exterioare, (destinate amenajării și modernizării punctului de lucru), mobilier, medicamente de uz veterinar, produse de uz personal și alimente, inclusiv convorbiri telefonice, operațiuni care, în opinia organelor de inspecție, nu sunt efectuate în folosul societății, ci în favoarea asociatului unic.

Deasemenea urmează să se stabilească, dacă organele de inspecție au aplicat corect prevederile legale cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în condițiile în care petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată din opt facturi emise de o societate de transport în care, la rubrica denumirea produselor se menționa “ c/v transport internațional marfă pe ruta Austria-România, respectiv Cehia-România “, iar la rubrica valoarea TVA “ scutit cu drept de deducere “.

1.Referitor la impozitul pe profit.

a) În ceea ce privește suma de lei stabilită suplimentar ca urmare a neadmiterii ca și cheltuială deductibilă fiscal a valorii mobilierului, medicamentelor pentru uz veterinar, produse de uz personal și alimente reținem că :

Din verificarea la fața locului din data de 01.03.2010 am constatat că achiziția reprezentând o garnitură - mobilă tineret, se află parțial la punctul de lucru din strada Subcetate nr. 9 și la locația din Valea Ghinzii, iar petenta deține documente legale de achiziție. Pentru mobilierul în cauză, petenta depune la dosar lista de inventariere și fișa de magazie (filele 151-152). Deși organul de inspecție precizează în raportul de inspecție fiscală că în anul 2006 societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și chiar a fost verificată în acest sens (Cap. III. pct.1), procedează la impunerea mobilierului cuprins în factura nr. 2841302/12.09.2006 (.....lei x 16%, Anexa 5 –fila 21), stabilind eronat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de lei.

În această situație, contestația împotriva deciziei de impunere referitoare la această sumă urmează să fie admisă.

Referitor la achizițiile de medicamente pentru uz veterinar și produse de uz personal și alimente, acestea nu pot fi admise la deducere, întrucât este limpede ca asemenea produse, fie nu au legătură cu activitatea economică a societății, fie sunt destinate uzului personal.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit e) din Codul fiscal care dispun :

Art. 21 [.....]

“ alin.(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

[.....]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților [...] “.

În speță, societatea a inclus pe cheltuieli medicamente necesare tratamentului câinilor de pază la sediul societății (sediul este în Bistrița, str.Petre Inspirescu , Bl.2, ap.18), alimente și achiziții în scop personal de la KAUF LAND, CARREEFOUR, etc., care sunt destinate uzului personal și al familiei sale.

Apărările petentei privind deductibilitatea cheltuielilor cu întreținerea câinilor de pază, inclusiv a medicamentelor de uz veterinar , nu pot fi primite având în vedere că astfel de cheltuieli nu se încadrează în dispozițiile de principiu consacrate la art. 19 alin.(1) din Codul fiscal, pe de o parte, iar pe de altă parte, animalele de pază nu sunt proprietatea firmei.

Având în vedere constatările de mai sus, urmează ca din suma stabilită suplimentar la impozitul pe profit în cuantum de lei, cererea petentei să fie admisă pentru suma de lei și respinsă pentru suma de lei (... x 16%- Anexa 5-filele 18-21).

b) În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de lei, ca urmare a înregistrării pe costuri a contravalorii convorbirilor telefonice, reținem că din totalul cheltuielilor de lei (Anexa 5 –filele 24-25) petenta nu poate deduce cheltuielile în cuantum de lei, sumă aferentă anilor 2007-2009, diferența de lei reprezentată cheltuieli aferente anului 2006, perioadă când societatea era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Pentru anii 2007 – 2009 cheltuielile cu convorbirile telefonice au avut ca justificări facturi întocmite pe numele persoanei fizice K.A., situație în care sunt incidente prevederile articolului 21 alin.(4) lit. f), conform carora “ ***cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor*** “.

Chiar dacă ipotetic cheltuielile cu convorbirile telefonice au fost efectuate în interesul activității economice, din documentele probatorii prezentate de contribuabil, rezultă indubitabil că beneficiarul acestor prestări este persoana fizică K.A. În conformitate cu prevederile art. 49 alin. (1) lit.c) coroborat cu art. 64 din Codul de procedură fiscală, documentele justificative ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. Cum facturile în discuție nu aparțin contribuabilului este evident că aceste înscrisuri nu pot constitui acte justificative care să fie avute în vedere la acordarea deductibilităților.

Având în vedere constatările de mai sus, urmează ca din suma stabilită suplimentar la impozitul pe profit în cuantum de ...lei, cererea petentei să fie admisă pentru suma de ...lei (.... x 16%) și respinsă pentru suma delei (... x 16%).

c) În ceea ce privește impozitul stabilit suplimentar în suma de lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli la un spațiu închiriat, a unor materiale de construcții-instalații, tâmplărie PVC, centrală termică și tencuieli exterioare.

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 calculat corect.

Din dosarul cauzei rezultă că între petentă și S.C. C5P S.R.L. s-a încheiat contractul de închiriere (filele 8-10) pe o perioadă de 5 ani începând cu data de 01.05.2007, dată la care locatorul predă chiriașului bunul închiriat, în suprafață de 177 mp din Bistrița, strada Subcetate nr. 9, cu destinație de spațiu comercial. Pe durata derulării contractului, locatorul se obligă să efectueze reparațiile capitale, cu referire la instalațiile termice, inclusiv acele reparații determinate de cazuri de forță majoră.

În ceea ce îl privește pe chiriaș, acesta va suporta cheltuielile privind utilitățile consumate, respectiv energia electrică, apa, gazul, precum și cheltuielile de întreținere și reparații normale, prin acestea înțelegându-se cele referitoare la instalații tehnice și amenajări. Prin Anexa 1 art. 3 la contractul de închiriere (fila 140) se arată că spațiul închiriat se predă chiriașului fără a fi efectuate reparațiile curente cum ar fi: înlocuire gips-carton pe întreg spațiul, înlocuire instalații sanitare defecte (gresie, faianță), zugrăvirea întregului spațiu, înlocuire gresie pe casa scării și holuri,

înlocuire parchet birouri, înlocuire și reparare instalație termică, toate aceste cheltuieli, potrivit art. 4 din anexă, urmând a fi suportate de chiriaș. Reținem că în cuprinsul Notei explicative (Anexa 8 –filele 11-13), administratorul arată că s-a convenit ca pentru cheltuielile care urmau a fi efectuate, să se perceapă o chirie simbolică de ...lei pe lună pentru perioada 01.05.2007 - 31.12.2009, urmând ca începând cu anul 2010 chiria lunară să fie de ...lei, fără taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere inadvertențele dintre constatările organului de inspecție care au condus la luarea măsurilor înscrise în raportul de inspecție fiscală 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 în data de 01.03.2010 în prezența d-lui K.A., administratorul societății.

Ca urmare a verificării facute s-a constatat că spațiul închiriat în suprafață de 177 mp este compus din casa scării la parter, iar la etaj, grup sanitar, hol și cinci birouri, situație care corespunde cu schița din Anexa 2 la contractul de închiriere, (fila 138). Centrala termică, despre care se face vorbire în cuprinsul raportului de inspecție, este instalată la parter, într-o încăpăre pe colțul clădirii, nefiind în stare de funcționare. Intrarea la casa scării este prevăzută cu : ușă din termopan, pardoseala din interiorul holului de pe casa scării având montată gresie, tavanul construit din plăci de rigips, instalație termică, inclusiv scară de acces la etaj. La etaj, în grupul sanitar este încorporată gresie, faianță și instalații sanitare în stare de funcționare. Tot la etaj s-a constatat executia unui hol care comunică separat cu cinci încăperi, amenajate în totalitate pentru a fi folosite ca și birouri (în care se află aparatură birotică, mobilier necesar unui sediu de firmă și documente de evidență a societății), podea executată din parchet melaminat, instalații termice și electrice, calorifere în stare de funcționare și geamuri din lemn. Asupra pereților exteriori ai spațiului închiriat au fost efectuate lucrări de tencuieli corespunzătoare.

În ceea ce privește mobilierul achiziționat cu factura nr. 2841302/12.09.2006, din verificarea efectuată la fața locului, parte din acesta se află în locația din strada Subcetate nr. 9, iar altă parte, la punctul de lucru din Valea Ghinzii, cu mențiunea că o parte din mobilier (cel din strada Ghinzii) se află într-o stare necorespunzătoare de utilizare.

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 indubitabil că materialele de construcții, sanitare, electrice, inclusiv tencuielile efectuate, nominalizate de organul de inspecție în Anexa 5 la Raportul de inspecție fiscală au fost folosite pentru amenajarea spațiului necesar desfășurării activității pentru care este autorizat, respectiv comerț cu ridicata a mașinilor-unelte, COD CAEN 4662.

Raportat la obligațiile chiriașului, înscrise în contractul de închiriere, este cert că operațiunile derulate privind întreținerea și amenajarea spațiului închiriat îi revin acestuia. Condiția ca aceste cheltuieli să fie admise ca și deductibile la calculul profitului impozabil, este aceea a **efectuării lor în scopul realizării de venituri impozabile**, așa cum se precizează la art. 21 alin.(1) din Codul Fiscal.

Dacă din punct de vedere al realității efectuării cheltuielilor nu există dubii, în ceea ce privește însă natura concretă a cheltuielilor, reprezentând lucrări și dotări a

imobilizării corporale închiriate, aceasta nu a fost clarificată și stabilită cu certitudine de către organul de inspecție.

Potrivit pct. 93 alin.(2) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 “ *cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii* “.

Conform pct. 2 din Anexa la H.G. nr. 2139/30.11.2004 “ *Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.*

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20%. Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent .

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații “.

Din textele legal antecitate rezultă că modalitatea de înregistrare a cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale stabilite în baza unui contract de închiriere (în speță clădire) diferă în raport cu natura lor. Astfel, dacă realizarea lucrărilor efectuate conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și obținerea de beneficii economice viitoare sau la îmbunătățirea gradului de confort și ambient ori la reabilitarea și modernizarea tehnică a acestora, asemenea intervenții trebuie încadrate ca investiții. Dacă însă asemenea cheltuieli au ca scop restabilirea stării inițiale a clădirii, sunt considerate cheltuieli cu reparații.

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile de natura investițiilor se recuperează pe calea amortizării [(pct. 24 alin. (3) lit. a) și c) din Codul Fiscal] iar cele aferente restabilirii stării inițiale a imobilului afectează cheltuielile aferente perioadei în care au fost efectuate.

Din perspectiva celor de mai sus inspecția nu a lămurit natura cheltuielilor aferente lucrărilor efectuate la imobilul indicat și pe cale de consecință organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la tratamentul fiscal al acestora.

În această ordine de idei menționăm că organul de inspecție fiscală, a cuprins în totalul cheltuielilor însumând lei (Anexa 5- filele 28-29) și pe cele privind achiziționarea unei centrale termice în valoare de lei (fila 186 verso), înregistrată în contul 2132, pentru care s-a calculat amortizare (fila 153), a unor materiale de construcții cuprinse în facturile nr. 14611/17.11.2008, 1387/05.12.2008,

1009936/15.04.2009, 1010029/27.04.2009 și 1010294/12.05.2009, în valoare totală de..... lei [filele 177, 178 și 179 (față și verso)], înregistrate în evidența contabilă în contul 471 ” cheltuieli înregistrate în avans “ precum și materiale de instalații, identificate în factura nr. 4723035/24.10.2006 (fila 191), în cuantum de lei (fila 191), care privesc perioada când societatea era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Având în vedere cele de mai sus este evident că baza de impozitare privitor la impozitul pe profit vizând capătul de cerere în discuție este incertă, urmând ca în conformitate cu art. 216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală acesta să fie desființat.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

1. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de mobilier, medicamente de uz veterinar, alimente și bunuri de uz personal, materiale de construcții și instalații și prestări de servicii privind convorbiri telefonice [pct.1 lit.a), b) și c)] reținem următoarele:

a). Societatea a achiziționat cu factura fiscală nr. 2841302/12.09.2009 (Anexa 5 poziția 1 –fila 21) o garnitură de mobilă, din care a dedus taxa pe valoarea adăugată de.... lei, apreciind că mobilierul este destinat realizării de operațiuni impozabile și nu în scop personal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 din Codul Fiscal care dispun :

Art. 145 “(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, în folosul următoarelor operațiuni :

a) operațiuni taxabile; “

Pct.45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevede :

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

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

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

c) *să nu depășească perioada prevăzută la art. 147[^] 1 alin.(2) din Codul fiscal”.*

Așa cum rezultă din normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu că bunurile achiziționate să fie destinate operațiunilor taxabile.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală se motivează neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată, pe faptul că mobilierul achiziționat nu este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Din verificarea la fața locului, așa cum s-a arătat anterior, se constată existența unui mobilier dispersat la două puncte de lucru, parte din el aflat în stare necorespunzătoare, neputându-se proba însă de organul de inspecție ca acesta nu ar fi destinat operațiunilor impozabile. Întrucât petenta deține o factură legal întocmită, în conformitate cu prevederile legale citate,

urmează ca taxa pe valoarea adăugată în cuantum delei (... x19%) să fie admisă la deducere.

În ceea ce privește medicamentele de uz veterinar, alimentele și produsele de uz personal cuprinse în Anexa 5(filele 18-21) așa cum a apreciat și organul de inspecție fiscală, achizițiile în cauză au fost folosite în interes personal.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 145 din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 45 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 citate anterior. Este limpede că bunurile de natura celor de mai sus sunt destinate uzului personal și nicidecum în folosul operațiunilor taxabile.

Așadar, din totalul taxei pe valoarea adăugată de lei stabilită suplimentar aferentă facturilor cuprinse în Anexa 5(filele 18-21), pentru suma de lei urmează ca cererea petentei să fie respinsă.

b). În legătură cu taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Anexa 5 (filele 24-25) în cuantum de ...lei, constatăm că facturile privind convorbirile telefonice sunt întocmite pe numele administratorului, prin urmare sunt aplicabile prevederile art. 145 din Codul fiscal și pct. 45 alin.(2) din Norme, coroborat cu art. 146 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal la care s-a făcut trimitere mai sus, societatea neavând drept de deducere, astfel că pentru această sumă urmează ca cererea petentei să fie respinsă.

c). Referitor la achizițiile constând în materiale de construcții și de instalații, centrală termică, inclusiv cheltuieli privind lucrări de tencuieli exterioare efectuate la un spațiu închiriat, pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, cheltuielile în cauză neputând fi suportate de petentă, ci de proprietarul bunului închiriat, din documentele dosarului se desprind următoarele :

În perioada octombrie 2006 - mai 2009, societatea petentă a achiziționat diverse materiale de construcții și instalații, o centrală termică și a executat tencuieli exterioare, toate acestea fiind cuprinse în Anexa 5 la raportul de inspecție fiscală (filele 28-29) pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei În raportul de inspecție fiscală se arată că societatea a încălcat prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, organul de control considerând că cheltuielile în suma de 50.606 lei cad în sarcina proprietarului bunului închiriat.

Referitor la acest capăt de cerere, petenta afirmă că toate cheltuielile efectuate la spațiul închiriat sunt aferente veniturilor impozabile. În sprijinul acestei afirmații anexează la contestație facturile cu care au fost achiziționate aceste bunuri sau au fost prestate servicii (filele 177- 182 și 184 – 191).

Precizăm că toate considerentele înscrise la pct.1 lit.c) privind impozitul pe profit, din care rezultă că cheltuielile efectuate la spațiul închiriat cad în sarcina petentei și sunt aferente veniturilor realizate, sunt valabile și la taxa pe valoarea adăugată, cu precizarea că din punct de vedere al taxei aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele reținute mai sus, petenta are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei, astfel că, acest capat de cerere urmează a fi admis.

În ceea ce privește facturile emise de S.C. CT S.R.L. privind serviciile de transport efectuate în favoarea petentei și pentru care aceasta a dedus taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei constatăm că :

Societatea petentă a efectuat în cursul anului 2006 importuri de scule și dispozitive pentru prelucrarea lemnului, prin firma de mai sus. Din documentele existente la dosar, constatăm că transportatorul a emis facturi fiscale, pe care se face mențiunea “ c/v transport internațional marfă pe ruta Austria- România “ s-au Cehia România (filele 104-110 și 129) cu mențiunea “ scutit cu drept de deducere “, valoarea facturilor fiind în euro. Din explicațiile date de contestatară rezultă că în vamă s-a întocmit declarația vamală, în care pe lângă valoarea mărfii se adăugau taxele vamale, cheltuiala cu transportul mărfii și alte cheltuieli de import care formau baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. În acest sens, în cuprinsul cererii (fila 87), petenta exemplifică (un singur caz) modalitatea de calcul care a stat la baza stabilirii în vamă a taxei pe valoarea adăugată, depunând în probă documentele aferente (pentru valoarea în vamă a mărfii de..... euro depune declarația din vamă nr. 14244/24.07.2006 -fila 125) și pentru suma de euro reprezentând cheltuiala cu transportul mărfii, depune factura de transport internațional nr. 0090425/20.07.2006 - fila 129). Taxa pe valoarea adăugată aferentă însumează lei, achitată în trei tranșe organelor vamale.

Verificând modalitatea de înregistrare în evidența contabilă, pentru cazul prezentat mai sus, constatăm că S.C. C5P S.R.L. întocmește nota de recepție nr. 134/24.07.2006 aferentă facturii de achiziție nr. 1250/29.06.2006 (fila 126) și nota de recepție nr. 135/24.07.2006 aferentă facturii de transport internațional nr. 0090425/20.07.2006 (fila 128), deduce taxa pe valoarea adăugată de lei (.... +) prin evidențierea în jurnalul de cumpărări și în note contabile a taxei pe valoarea adăugată (filele 137 și 123) și achită în contul organelor vamale, cu ordinele de plată nr. 28 și 29 din 24.07.2006 (fila 120) și cu chitanța nr.1261534/24.07.2006 (fila 119) taxa datorată.

La dosarul cauzei petenta depune jurnalul de cumpărări (filele 130 – 137) în care printre altele, înregistrează și cele opt facturi de transport internațional, ce include și cazul exemplificat mai sus și deduce taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

În cazul prezentat mai sus, constatăm că petenta a inclus în mod corect în baza de impozitare în vamă, pe lângă valoarea mărfii și contravaloarea transportului efectuat de S.C. CT S.R.L., a achitat organelor vamale taxa pe valoarea adăugată, astfel că este legal ca o dată ce taxa a fost achitată, să poate fi și dedusă.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2005 se

DECIDE :

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de S.C. C5P S.R.L. pentru suma de lei reprezentând **impozit pe profit (.....lei) și taxă pe valoarea adăugată (.... lei)** și, pe cale de consecință anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 744/30.10.2009, pentru aceste capete de cerere.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. C5P S.R.L. pentru suma de lei reprezentând **impozit pe profit (..... lei) și taxă pe valoarea adăugată (.... lei)** și, pe cale de consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 744/30.10.2009.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 744/30.10.2009 pentru suma de lei reprezentând **impozit pe profit** 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.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 744/30.10.2009 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, 2 și 3 să fie recalulate.

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

p. DIRECTOR COORDONATOR,
S.D.

