



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgifp-bn.ro

DOSAR NR. 19/2009

DECIZIA NR. 25/17.04.2009

privind soluționarea contestației depusă de SC S SRL, cu sediul în loc. B,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 1894/03.02.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice B a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice B, în legătură cu contestația depusă de SC S SRL din loc. B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B prin Decizia de impunere nr. .../2009 (filele 41-43), act prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată suplimentar în cuantum de ... **lei**, constând în impozit pe profit în sumă de ... **lei**, obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .. **lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 806/22.12.2009 (filele 41-43) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B pentru

SC S SRL s-au stabilit de plată suplimentar obligații fiscale în sumă totală de ... **lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, dobânzi aferente impozitul pe profit în sumă de ...lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ...lei.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../29.12.2008 (filele 1-39), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Potrivit constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, rezultă că în perioada verificată societatea a achiziționat materiale de construcții, de instalații sanitare, de amenajări și dotări interioare care au fost utilizate pentru construirea unei hale pentru mașini de transport, a unei platforme betonate, magazie, vestiar, împrejmuire, canale și a unui grup social pentru șoferi. De asemenea, materialele achiziționate au fost utilizate și pentru amenajarea magazinului, barului, terasei de vară și a biroului societății.

Pentru a clarifica toate aspectele legate de modul în care au fost folosite aceste materiale, organul de inspecție fiscală a procedat la cercetare la fața locului, constatând că la aceeași adresa este și locuința administratorului unde, la parterul casei, se află magazinul, barul și biroul societății.

S-a constatat și existența unei construcții mari tip hală, a unei platforme betonate și a unei construcții de dimensiuni mai mici, edificate în perioada 2006-2007 care, conform declarațiilor administratorului, sunt destinate pentru gararea și repararea camioanelor, precum și un grup social pentru șoferi.

Întrucât Autorizația de construire nr. 182/24.03.2005 pentru "construire anexă cu destinația de garaje pentru mașini transport marfă" a fost eliberată pe numele administratorului și nu a societății, iar toate achizițiile de materiale au fost înregistrate în evidența contabilă a societății direct pe costuri, organul de control a considerat că beneficiarul lucrării este persoana fizică. În aceste condiții s-au încălcat prevederile art. 21, alin. (4), lit. e) din Codul fiscal referitoare la impozitul pe profit și, prin urmare, cheltuielile cu aceste materiale în suma de ... lei au fost considerate nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziție materialelor, organul de control a apreciat că s-au încălcat prevederile art. 145, alin. (2) din același cod, în sensul că aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În urma verificării, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea a utilizat și a înregistrat pe cheltuieli și alte materiale de construcții pentru lucrări efectuate la casa și curtea proprietate personală și anume, împrejmuirea curții, amenajarea unei piscine, cheltuieli efectuate în folosul asociațiilor, încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. (e) din Codul fiscal. Totodată, SC S SRL a înregistrat pe costuri și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de gaz, energie electrică și telefon emise pe numele administratorului societății, încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. e) și prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) coroborate cu prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, actualizat. În aceste condiții, s-a apreciat că materialele și serviciile achiziționate, înregistrate pe baza facturilor în

sumă totală de ... lei, cuprinse în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală nu au fost destinate desfașurării operațiunilor generatoare de venituri. Prin urmare aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă acestor facturi, nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de normele legale referitoare la dreptul de deducere.

Impozitul pe profit suplimentar stabilit în sarcina petentei ca urmare a înregistrării, în mod eronat, pe cheltuieli deductibile a materialelor și serviciilor prezentate mai sus a fost recalculat ținându-se seama de pierderile fiscale ale perioadei verificate, stabilindu-se suma de ... lei, iar aferent acestora, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119 din Codul de procedură fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată care nu a îndeplinit cerințele legale referitoare la dreptul de deducere și prin urmare, stabilită suplimentar în sarcina petentei este în sumă de ... lei, aferent căreia s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 119 din Codul de procedură fiscală.

Întrucât societatea nu a depus deconturile de taxă pe valoarea adăugată pentru trim. II și trim. III 2005 și nu au fost declarate la organul fiscal obligațiile fiscale, prin decizia de impunere 806/22.12.2008 s-a mai stabilit în sarcina SC SIGMIREANA SRL suma de ... lei constând în taxă pe valoarea adăugată de plată pentru perioadele fiscale respective.

În concluzie, organul de control consideră ca sumele stabilite suplimentar de plată sunt corecte și legale, apreciind ca nejustificată depunerea contestației împotriva deciziei de impunere.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 806/806/22.12.2008 (filele 41-43) petenta a formulat și a depus contestație, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Bistrița sub nr. 1497/20.01.2009 (filele 44-49). Dosarul contestației a fost completat prin referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. 1894/03.02.2009 (filele 44-55).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată 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 taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, susținând următoarele:

Reținerile organului de control cu privire la starea de fapt fiscală sunt, în opinia petentei, subiective, netemeinice și nelegale, încălcând prevederile art. 5, art. 6 și art. 49 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd obligația acestuia de a administra mijloace de probă, de a aprecia și adopta soluții admise de lege și de a stabili corect impozitele datorate bugetului de stat de către contribuabili.

Astfel, societatea a prezentat contractul de comodat încheiat în data de 29.08.2000 autentificat, încheiat inițial pe o perioadă de 5 ani și prelungit nelimitat printr-un act adițional încheiat în data de 31.05.2008., prin care se obligă să suporte pe perioada contractului impozitul pe clădire, cheltuielile cu întreținerea, cheltuielile

cu consumul de apa, gaz, curent, telefon și gunoi menajer, precum și cheltuielile cu reparațiile curente.

De asemenea, în data de 12.01.2006 a mai fost încheiat un contract de comodat al cărui obiect îl reprezintă darea în folosință gratuită către SC S SRL a imobilului cu destinație magazin mixt, sediu și garaje auto, urmând ca aceasta să suporte cheltuielile de modernizare, întreținere și reparații a imobilelor închiriate, conform pct. V al respectivului contract.

Așadar, părțile contractante au fost îndrituite să stabilească în deplină libertate condițiile încheierii contractelor de comodat, fapt ce excede controlului organului fiscal.

Un alt aspect sesizat de către petentă se referă la faptul că societate deține mijloace de transport și a înregistrat în perioada verificată, venituri din transporturi. Or, cheltuielile efectuate cu materialele de construcții în valoare de ... lei **in vederea modernizării halei** și a platformei betonate au legătură directă cu obiectul de activitate al societății, fiind necesare pentru gararea camioanelor, parcare și repararea acestora.

În ce privește suma de ... lei referitoare la facturile de gaz, energie electrică, telefon și alte cheltuieli materiale, în analiza făcută, organul de inspecție fiscală a înlăturat valoarea contractului de comodat care prevedea că aceste cheltuieli cad în sarcina SC S SRL.

Organele de control s-au deplasat la fața locului, au constatat și chiar au înscris în raportul de inspecție fiscală existența obiectivelor în care au fost încorporate materialele achiziționate. Faptul că autorizația de construire era eliberată pe numele administratorului, care este asociat unic, nu demonstrează în mod automat, în opinia petentei, că aceste cheltuieli s-au făcut în favoarea asociatului. Astfel, în baza prevederilor contractului de comodat *societatea era îndreptățită, fără existența vreunei autorizații de construire emisă pe numele său*, să facă reparații curente și modernizări la imobilele în care se realizează obiectul de activitate al firme.

În concluzie, aprecierea organului fiscal potrivit căreia toate aceste cheltuieli au fost făcute în favoarea asociatului unic și nu a societății, este netemeinică, nedovedită și fără suport legal.

În drept, petenta invocă dispozițiile art. 205 din OG nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitoare la dreptul de a contesta, prevederile art. 5, art. 6 și art. 49 din același cod și ale art. 21 și 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la determinarea corectă a obligațiilor fiscale.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

În perioada verificată SC S SRL a achiziționat și înregistrat pe cheltuieli, materiale de construcții și de instalații în valoare totală de ... lei, susținând că au fost utilizate la *"modernizarea, întreținerea și repararea imobilelor închiriate (primite spre folosință gratuită)"*. Aferent facturilor de achiziții de materiale de construcții și instalații, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei.**

Având în vedere că edificarea construcției reprezentând garaj auto s-a făcut în baza autorizației de construire nr.182/24.03.2005 eliberată de către Primaria municipiului B pe numele asociatului unic al societății, B P, organul de inspecție fiscală a considerat că achizițiile materialelor în cauză, nu au avut ca destinație operațiunile taxabile ale societății, încălcându-se dispozițiile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind 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;"

coroborate cu dispozițiile pct.. 45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, care prevăd:

"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 un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

În baza datelor și documentelor existente la dosar, precum și a normelor legale aplicabile speței urmează a se stabili dacă materialele de construcții achiziționate au fost utilizate pentru întreținerea și modernizarea garajului auto și prin urmare, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor cu care au fost achiziționate acestea, a fost corect și legal dedusă de către petentă.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală întocmit cu ocazia verificării, între SC S SRL și B P a fost încheiat Contractul de comodat nr. 686/29.08.2000 (fila 16) pe o perioadă de 5 ani, contract prelungit pe durată nelimitată printr-un act adițional (fila 15), convenție în baza căreia s-a pus la dispoziția societății întregul parter al casei de locuit (parter compus din patru camere de locuit și un hol), precum și o cameră de la etajul clădirii, respectiv camera de zi. Spațiile date în folosința petentei cu titlu gratuit sunt bunuri proprii ale domnului B P înscrise în CF nr. 988 S cu nr. top. 1593/2/2/1 și sunt destinate pentru funcționarea unui magazin alimentar, a unui bar, precum și a unui birou.

În data de 12.01.2006 între cele două părți a mai intervenit un contract de comodat (fila 14) prin care B P a dat în folosință cu titlu gratuit petentei "imobilul cu destinație de magazin mixt, sediu și garaje auto" situat în cartierul S, în tabulat în CF 988, ca bun propriu al său.

Analizând documentele puse la dispoziție atât de către petentă cât și cele anexate raportului de inspecție fiscală, constatăm că la data de 12.01.2006 (data încheierii contractului), construcția reprezentând garajul auto la care se face referire în contractul de comodat nu era terminată. Aceasta rezultă și din faptul că la data de 15.03.2006, s-a solicitat și s-a aprobat de către Primaria B prelungirea autorizației de construire nr. 182/24.03.2005 până la data de 15.09.2008. Este limpede ca predarea efectivă a garajului auto nu a avut loc la data încheierii contractului de comodat.

Conform prevederilor art. 37 alin. (2) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare :

*"(2) **Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor. Efectuarea recepției la terminarea lucrărilor este obligatorie pentru toate tipurile de construcții autorizate, inclusiv în situația realizării acestor lucrări în regie proprie. Recepția la terminarea lucrărilor se face cu participarea reprezentantului administrației publice, desemnat de emitentul autorizației de construire."***

În acest sens, prin adresa nr. 1894/03.03.2009 biroul de soluționare a solicitat petentei documente și informații referitoare la recepția construcției, în vederea stabilirii datei la care s-a predat garajul auto către SC S SRL.

Petenta transmite în copie organului de soluționare, adresa nr. 14055/06.03.2009 (fila 86) prin care Primăria minicipiului B (emitentul autorizației de construire) confirmă faptul ca în data de 08.09.2006 a fost depusă **declarația de terminare a lucrării** având ca obiect "construire garaje".

Contractul de comodat este un contract real care presupune predarea efectivă a clădirii ce face obiectul acestuia, iar momentul încheierii lui, ca o condiție de valabilitate pentru formarea contractului, este momentul remiterii materiale a bunului împrumutat.

Cum această operațiune se putea face cel mai devreme la data finalizării lucrărilor autorizate pentru construirea garaje, este evident că numai de la această dată (08.09.2006) își produce efectele comodatul în ceea ce privește obligațiile de conservare, folosire și suportare a cheltuielilor de către comodat. Pe cale de consecință numai de la această data se pot lua în analiză și stabili dacă achizițiile reprezentând materiale de construcții și instalații sunt destinate activității economice. Potrivit raportului de inspecție fiscală rezultă că în perioada verificată societatea a obținut venituri și din activitatea de transport , iar din constatările efectuate la fața locului **"s-a identificat existența unei construcții mari tip hala, a unei platforme betonate și a unei alte construcții mai mici destinate pentru gararea și repararea camioanelor și ca grup social pentru șoferi"**. Așadar, constatările organului de inspecție fiscală **confirmă faptul că hala existentă are legătură cu activitatea economică a societății.**

Este cert faptul că pentru a desfășura o anumită activitate, fie într-un spațiu închiriat sau pus la dispoziție de către o persoană fizică sau juridică, fie într-un spațiu proprietatea societății, este necesară întreținerea acestui spațiu, amenajarea în scopul utilizării continue conform cu destinația acestuia. Amenajarea poate fi o reparație curentă sau o investiție.

Având în vedere că organul de control și-a motivat decizia de impunere pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, strict pe faptul ca autorizația de construire este eliberată pe numele asociatului unic, fără a analiza și aspectele tinând de efectele contractului de comodat, considerăm că se impune reverificarea tuturor datelor și documentelor, astfel încât să se stabilească cu certitudine dacă materialele de construcții și instalații prezentate în anexa 2 la

raportul de inspecție fiscală au fost incorporate în obiective destinate desfășurării activității economice.

În raport cu cele prezentate mai sus decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și majorările de întârziere aferente, urmează a fi desființată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** (aferentă facturilor cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală) pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere considerând că o parte din taxa pe valoarea adăugată, și anume ... **lei**, a fost aferentă facturilor cu care s-au achiziționat materiale pentru lucrări efectuate la casa și curtea proprietate personală, împrejmuirea curții, amenajarea unei piscine și a unui foișor, iar o parte din taxa pe valoarea adăugată și anume suma de ... **lei** a fost aferentă facturilor emise de către furnizorii de utilități pe numele asociatului unic al societății, B P, se impune a fi făcute precizările ce urmează.

Deoarece în cererea formulată, petenta nu a prezentat motivele de fapt care au determinat contestarea taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit suplimentar de plată pentru materialele achiziționate cu facturile cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, prin adresa nr. 1894/03.03.2009 (fila 57) biroul de soluționare a procedat la solicitarea acestora.

Urmare acestei solicitări, SC S SRL prezintă în adresa înregistrată sub nr. 4573/13.03.2009 (fila 87-89), modul cum a utilizat materialele achiziționate, susținând că destinația lor este strict legată de activitatea sa economică.

Din datele și informațiile referitoare la acest capăt de cerere, prezentate de către petentă (fila 87-89) și cele prezentate de către organul de inspecție fiscală (fila 91-93), rezulta inadvertențe care conduc la concluzia că starea de fapt fiscală nu este determinată în mod clar și corect, iar baza de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nu este certă, sens în care exemplificăm:

-în ceea ce privește mobilierul achiziționat cu factura 8647127/08.12.2006 petenta susține că reprezintă rafturi necesare magazinului, în timp ce organul de control susține că nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât s-au achiziționat rafturi pentru magazin cu altă factură, fără a se preciza dacă acest mobilier este cuprins în listele de inventariere anuale sau locul de folosința a acestuia;

-în ceea ce privește achizițiile cuprinse în factura 5631433/08.11.2007 emisă de SC T SRL reprezentând plasă și ciment, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, petenta susține că reprezintă armatură folosită pentru repararea rampei auto din garaj. Referitor la aceeași factură organul de control susține că nu s-a dat drept de deducere *"fiind o valoare mare nejustificată, iar explicația de altfel incompletă, că reprezintă repararea rampei auto din garaj, dacă se face referire la garajul personal nu este aferentă societății, iar dacă reprezintă reparații la rampa din hala, cheltuielile efectuate la aceasta sunt cuprinse în anexa 2 la RIF"*. Verificând datele prezentate în raportul de inspecție fiscală, se constată că factura în cauză a fost cuprinsă atât în anexa 2 (fila 10) cât și în anexa 3 (fila 7), influențând în acest mod de două ori taxa pe valoarea adăugată și respectiv, impozitul pe profit;

-în ceea ce privește factura 1030877/24.08.2007 emisă de SC A SRL reprezentând gazon, petenta susține că este un covor de plastic care se folosește pe timp de vară în fața intrării în magazine. Organele de control susțin că pe factură este înscris "gazon" , nu "covor plastic", iar administratorul nu a dat o asemenea explicație la data efectuării verificării. Analizând documentele anexate dosarului, constatăm că în nota explicativă nu i-a fost solicitată administratorului nicio lămurire cu privire la acest aspect.

- în ceea ce privește factura 1071/09.04.2008 emisă de SC T SRL reprezentând BCA, polistiren, ciment, petenta susține că sunt materiale achiziționate pentru construcția unui WC pentru șoferi. Organul fiscal confirmă destinația precizată de către contestatară, dar susține că materialele sunt aferente halei construite. Verificând datele existente la dosar se constată că nu s-a analizat starea de fapt cu privire la construirea și întreținerea grupului social, a cărui existență este evident necesară, mai ales că potrivit susținerilor petentei, materialele din mai multe facturi au fost utilizate în acest scop (fact. 50208/02.02.2008, fact.2047/24.03.2008, fact. 4017562/03.04.2008, fact. 1007422/03.04.2008).

Raportat la cele reținute de către organul de control și cele susținute de petenta prin contestația formulată, constatăm că este insuficient motivată măsura luată, în sensul că nu s-a analizat și probat cu certitudine destinația bunurilor cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală.

Fața de aceste constatări și având în vedere că singura motivare a organelor de control referitoare la neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată este faptul că aceste materiale au fost utilizate pentru lucrări efectuate la casa și curtea proprietate personală, constatare care nu are la baza niciun document sau o probă edificatoare, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere datorită faptului că starea de fapt nu a fost complet și fidel determinată. În aceste condiții, baza de impunere nu este certa și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor care conduc la determinarea corectă și legală a taxei pe valoarea adăugată.

Reverificarea trebuie să cuprindă toate informațiile și documentele prin care se probează dacă materialele achiziționate au intrat în patrimoniul societății și au fost utilizate de către petentă la repararea, edificarea sau modernizarea spațiilor destinate desfășurării activității economice și care fac obiectul contractului de comodat (bonuri de consum, fișe de magazie, liste de inventariere, situații de lucrări, FAZ-uri, note explicative ale administratorului etc., eventual expertize întocmite de către persoane autorizate).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aceasta a fost dedusă de pe facturi emise către persoane fizice de către furnizorii de utilități, cu excepția facturii 12791/15.07.2008 emisă de către SC B A SRL aferent căreia s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. În conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere dispun :

" (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

[...]"

Art. 155 alin. (5) prevede :

"(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

c) denumirea/ numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, **ale persoanei impozabile care emite factura;**

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, **ale cumpărătorului de bunuri și servicii, după caz;**

[...]"

Așadar, facturile emise către persoane fizice (în speța, administratorul societății) de către furnizorii de utilități nu îndeplinesc condițiile obligatorii pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, adică cumpărătorul de bunuri și servicii nu este SC S SRL. În concluzie, în mod corect, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... **lei** aferentă acestor facturi, iar contestația formulată împotriva acestui capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la factura 12791/15.07.2008 emisă de către SC B A SRL, petenta susține că în mod greșit organele de control au înscris -o în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală ca fiind emisă către o persoană fizică. Factura a fost emisă către SC S SRL și reprezintă piese de schimb necesare societății. Întrucât la dosar nu s-a anexat o xerocopie a acestei facturi, iar organul de control nu s-a pronunțat asupra acestei afirmații, organul de soluționare nu poate stabili dacă condițiile legale referitoare la dreptul de deducere a taxei sunt îndeplinite, fapt pentru care decizia de impunere referitoare la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... **lei**, urmează a fi desființată.

Prin decizia de impunere nr. 806/22.12.2008 s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei și suma de ... **lei**, ca urmare a nedepunerii deconturilor de taxa pe valoarea adăugată aferente trim. II și III a anului 2005, fapt ce a dus la o neconcordanța între datele din evidența contabilă și fișa de evidența pe plătitor. Pentru înlăturarea acestei neconcordanțe a fost emisă decizia de impunere pentru suma de ... lei, conform instrucțiunilor transmise de Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspecția Fiscală din cadrul ANAF București prin adresa nr. 301324/04.07.2006.

Deși, SC S SRL a formulat contestație împotriva întregii sume stabilite prin Deciziei de impunere nr. 806/22.12.2008, nu a făcut nicio referire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în cuprinsul cererii. În aceste condiții, având în vedere că petenta nu a formulat și depus motivele de drept și de fapt care să justifice contestația formulată pentru această sumă, și nu a pus la dispoziție documentele solicitate care să probeze cererea, încalcând astfel prevederile art.206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, coroborat cu art.65 alin. (1) conform căruia contribuabilul are

obligăția "de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal."

În această ordine de idei, precizăm că potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală-republicat :

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[.....]"

iar, dispozițiile pct.12.1 și pct. 2.4 din OMFP nr. 519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat, stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca :

[.....]

b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [.....],

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat actul administrativ fiscal".

Având în vedere cele prezentate mai sus, contestația împotriva sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar urmează a fi respinsă ca nemotivată.

2. Referitor la impozitul pe profit

În perioada supusă verificării, SC S SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materiale de construcții și instalații în sumă de ... **lei** aferente construirii, reparării și modernizării garajului dat în folosință gratuită de către asociatul unic al acesteia. Având în vedere ca autorizația de construire a garajului în speța, a fost emisă de către Primăria Bistrița pe numele asociatului unic, organul de control a considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, influentând impozitul pe profit datorat de societate cu suma menționată.

Așadar organul de control, cum s-a arătat în mod detaliat la punctul 1 referitor la taxa pe valoarea adăugată, si-a motivat decizia conform căreia aceste cheltuieli n-au fost considerate aferente veniturilor impozabile și implicit deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, pe faptul ca autorizația de construire a fost eliberată pe numele Burduhos Pavel, fără a se analiza toate aspectele și mijloacele de probă în vederea determinării complete și fidele a stării de fapt fiscale. Astfel nu s-au analizat aspectele ce țin de contractul de comodat, și anume data de la care comodatul își produce efectele, mai precis data de la care garajul auto construit de către asociatul unic a fost dat în folosință gratuită către SC S SRL, iar în raport de aceasta dată, să se analizeze și să se stabilească dacă cheltuielile cu materialele de construcție și instalații cuprinse în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală au avut ca destinație întreținerea, repararea sau modernizarea garajului auto conform normelor legale prezentate anterior. Așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală și din

contestația depusă de către petentă , societatea deține mijloace de transport cu care s-au obținut venituri din transportul de mărfuri, iar garajul este utilizat pentru gararea , întreținerea și reparațiile efectuate la acestea.

Conform prevederilor pct.III alin. 2 din HG nr. 2139/30 noiembrie 2004:

" Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli cu reparații", iar OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează prin pct. 93 cine suportă aceste cheltuieli, astfel:

"93. (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizari corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

(2) **Cheltuielile efectuate în legatură 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 imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legatură cu imobilizările corporale proprii."**

Din textele legale prezentate se deduce că cheltuielile privind reparațiile sau întreținerea spațiilor date in folosinta cu titlu gratuit către SC S SRL, cad în sarcina acesteia, grevând cheltuielile perioadei în care au fost efectuate și fiind aferente veniturilor realizate.

În cazul în care cheltuielile efectuate au ca efect extinderea sau îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai clădirii care face obiectul contractului de comodat, acestea sunt considerate investiții.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal dispune cine suportă aceste cheltuieli, cât și modul de recuperare a investiției respective prin amortizare, astfel:

"Art. 24 [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) **investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;**

[...]"

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

[...]

c) **pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloace fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe perioada normală de utilizare, după caz;**

[...]"

Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin HG .nr 44/2004 mai precizează la punctul 70²:

"În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului , indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare ramasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției".

În raport de prevederile legale antecitate, cheltuielile cu întreținerea, modernizarea sau alte investiții efectuate într-un spațiu pus la dispoziția unei societăți, prin orice fel de contract, pot fi efectuate de către cel care își desfășoară activitatea în acel spațiu. Referitor la speța în cauză, este limpede că se impune a se reanaliza și stabili dacă, de la data la care contractul de comodat amintit anterior își produce efectele, materialele de construcții și instalații achiziționate, cuprinse în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală, au fost utilizate efectiv pentru întreținerea sau pentru modernizarea clădirii care face obiectul acestui contract, iar în funcție de aceste constatări, aplicarea corespunzătoare a tratamentului fiscal.

Având în vedere că aceste aspecte presupun cunoștințe de specialitate în domeniu, se impune solicitarea unei expertize tehnice care să stabilească cantitățile și valorile materialelor folosite pentru spațiile care fac obiectul contractului de comodat, precum și natura acestor cheltuieli, respectiv dacă ele reprezintă reparații sau întrețineri ori dimpotrivă, dacă se încadrează în categoria cheltuielilor de investiții. În funcție de constatările expertizei tehnice urmează să se stabilească corectitudinea înregistrării acestora în evidențele societății precum și modul lor de recuperare.

Până la clarificarea aspectelor de mai sus organul de soluționare nu poate confirma corectitudinea bazei de impunere a impozitului pe profit astfel cum a fost influențată cu cheltuielile materiale în discuție. Pentru aceste motive decizia de impunere vizând capătul de cerere anterior arătat urmează să fie desființată.

În ceea ce privește bunurile și serviciile aferente facturile cuprinse în anexa 3 (filele 4-9) la raportul de inspecție fiscală în cuantum de ... **lei**, care au influențat profitul impozabil cu suma de mai sus și implicit, impozitul pe profit, menționăm următoarele:

SC S SRL a înregistrat ca și cheltuială deductibilă fiscal, întreaga sumă, adică ... **lei**, facturată de către furnizorii de utilități (gaz, energie electrică, telefon) în perioada verificată, pe numele asociatului unic B P.

Așa cum s-a arătat anterior, societatea are sediul social și își desfășoară activitatea de comerț și alimentație publică în imobilul al cărui proprietar este asociatul unic și dat în folosință gratuită acesteia, în baza unui contract de comodat încheiat între cei doi (asociat unic și societate- fila 14) pe perioadă nedeterminată.

În conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (1) lit. m :

" Art. 21

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

*m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza **contractelor încheiate între părți, în acest scop;**"*

coroborate cu prevederile pct. 37 din Normele metodologice pentru aplicarea capitolului II din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care dispun "[...] Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, **cum sunt contractele cu furnizorii de utilități și alte documente.**"

Din textele legale antecitate se desprinde faptul că în cazul în care o societate își desfășoară activitatea într-un spațiu pus la dispoziție de către o persoană fizică prin orice modalitate , cota de cheltuieli de întreținere , funcționare și reparații aferentă spațiului afectat activității economice este deductibilă fiscal.

În raport de cele de mai sus , nu putem însuși punctul de vedere al organului de control conform căruia cheltuielile cu utilitățile , în totalitatea lor , sunt nedeductibile fiscal. Prin urmare , la acest capăt de cerere , se impune reverificarea și reanalizarea acestor aspecte și stabilirea corectă a bazei de impunere a impozitului pe profit, ținând cont de normele legale în vigoare.

Referitor la celelalte facturi cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală reprezentând cheltuieli cu materiale de construcții în sumă de ... **lei** cu care s-a influențat profitul impozabil, așa cum s-a prezentat la punctul 1 referitor taxa pe valoarea adăugată, între starea de fapt prezentată de organul de inspecție fiscală și cea prezentată de către contribuabilă există inadvertențe, impunându-se reverificarea tuturor aspectelor care conduc la determinarea corectă a stării de fapt și stabilirea certă a bazei de impunere pentru impozitul pe profit.

Fața de cele prezentate anterior și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând impozit pe profit pentru perioada ianuarie 2006-septembrie 2008 urmează ca , în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală , decizia de impunere referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei să fie desființată.

Pentru considerentele de mai sus , în temeiul art.216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, **se**

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC S SRL B pentru suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 806/22.12.2008.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC SIGMIREANA SRL pentru suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 806/22.12.2008.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 806/22.12.2008 pentru suma de ... **lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și impozit pe profit în sumă de ... **lei** și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere 806/22.12.2008 pentru suma de ... **lei** , reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și

impozitului pe profit , urmând ca în raport de soluțiile de la pct. 1,2 si 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.

DIRECTOR EXECUTIV,

Contractul de comodat, reglementat de Codul civil la art.1560-1575, este un contract prin care una din parti, numita comodant, transmite in folosinta temporara si gratuita unei alte parti, denumita comodatatar, un bun determinat cu obligatia ca acesta din urma sa-l inapoieze, in individualitatea sa, comodantului. Asadar, contractul de comodat este un contract real, fiind necesare si obligatorii, atat realizarea acordului de vointa cat si predarea efectiva a lucrului acestui care formeaza obiectul contractului.

SC SIGMIREANA SRL a respectat prevederile art. 71 alin. (1) lit. c din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii aprobate prin Ordinul nr. 1430/26 august 2005, dar in conformitate cu alin. (2) al aceluasi articol pentru punerea in functiune a obiectivului de investitii beneficiarul autorizatiei avea urmatoarele **obligatii:** de a regulariza taxele si cotele legale, de a declara constructiile in vederea impunerii si de a obtine autorizatiile necesare in vederea desfasurarii activitatii economice.

Analizand documentele anexate raportului de inspectie fiscala, precum si documentele puse la dispozitie de catre petenta nu reiese cu certitudine daca toate aceste obligatii ale beneficiarului constructiei au fost indeplinite, astfel incat conditiile legale pentru punerea in functiune a garajului construit sa fie indeplinite si in concluzie, sa se faca dovada existentei certe a obiectul contractului de comodat incheiat intre Burduhos Pavel si SC SIGMIREANA SRL.