

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA X DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 71 din 01 februarie 2013**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "X" S.R.L.**  
**din orașul X, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr.X ianuarie 2013 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr.X ianuarie 2013, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din orașul X, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X noiembrie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.X încheiat la data de x noiembrie 2012 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x decembrie 2012.

În conformitate cu prevederile art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art.207 și ale art.209 alin.(1) lit.a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. X decembrie 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la X.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în orașul X, șoseaua X, cod poștal X, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/X** și are codul unic de înregistrare fiscală **X** cu atribut fiscal **RO**.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **X lei** – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* ..... X lei;
- *accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere)* ..... X lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... X lei;
- *accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere)* ..... X lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

*"[...] Subscrisa SC X SRL, [...], reprezentată de X în calitate de administrator, formulează prezenta*

**CONTESTAȚIE**

**ÎMPOTRIVA DECIZIEI DE IMPUNERE**

x.12.2012, prin care s-au stabilit debite suplimentare și accesorii în cuantum de X lei, [...] solicitându-vă ca prin decizia de soluționare a prezentei să admiteți în totalitate contestația formulată, anulând în acest sens debitele suplimentare și accesoriile în valoare totală de X lei.

În motivarea contestației, arătăm:

**1. Cu privire la sumele suplimentare stabilite în contul impozitului pe profit**

a). – valoarea de **X lei** înregistrată în trim.IV 2010 în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți" reprezentând taxe școlarizare achitate către Universitatea X – Anglia pentru salariata societății X (X lire sterline), nu reprezintă cheltuieli de sponsorizare, apreciate de organele de control ca nedeductibile fiscal, ci cheltuieli **pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat**, circumscriindu-se Codului fiscal ca și cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003, [...]. Acest lucru a fost justificat echipei de control atât pe parcursul derulării verificării, cât și cu ocazia discuției finale, prezentându-se documente justificative în acest sens, documente și justificări de care, nu știu din ce motive,

controlorii fiscali nu au ținut cont. Astfel, la finele trim IV 2010, inspectorii fiscali au majorat eronat baza impozabilă aferentă calculării impozitului pe profit cu suma de X lei.

b). – în mod eronat echipa de control consideră suma de **X lei** înregistrată în conturile 602.8 [...], 611 [...] și 624 [...] în cursul anului 2011 ca fiind modernizări efectuate la activele Hanul X și cele situate în X. În realitate, [...], cheltuielile efectuate [...] reprezintă în fapt **reparații curente** la acoperișul Hanul X, **reparații curente** la acoperiș spălătorie și piscină X. Preizez încă odată că cele trei obiective aveau acoperiș, ele fiind deteriorate datorită factorilor naturali (ploi, zăpadă, vânt etc.), fiind obligatorie repararea lor, astfel încât la cele trei locații activitatea să se desfășoare normal. **Prin reparațiile curente respective**, locațiile în cauză au fost **aduse la starea inițială** pentru care au primit avizul de funcționare, având ca efect asigurarea, securitatea clienților și nicidecum îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali.

[...] Astfel, în mod corect suma de X lei a fost trecută pe cheltuieli deductibile în anul 2011, respectându-se prevederile pct.107 (1) din OMFP nr.3055/2009, [...].

Susținerea echipei de control că aceste cheltuieli sunt de natura investițiilor nu are niciun fundament legal, mai mult costurile în cauză reprezintă un procent nesemnificativ din valoarea de inventar a locațiilor în cauză.

c). – referitor la suma de **X lei** reprezentând amortizarea clădirii situate în localitatea X, sat X, jud. Constanța, înregistrată în contul 681.1 în anul 2011, stabilită de echipa de control ca și cheltuială nedeductibilă, potrivit art.24 (1) din Legea nr.571/2003 și pct. 70.2 din HG nr.44/2004, [...], precizăm că, fără niciun fundament legal organele de control au majorat baza impozabilă cu suma în cauză. [...], la locația în cauză s-a deschis un punct de lucru al SC X SRL (având toate aprobările legale), unde s-au desfășurat activități de promovare și îndrumare (distribuire de afișe, fluturași de plajă, benere, pliante, cărți de vizită, discuții cu agenții de turism care organizau excursii pe Valea Prahovei), care au avut ca efect înregistrarea de venituri suplimentare la locațiile Hanul X și Casa X.

[...] Mai menționez că, încă de la obținerea autorizației de construcție la obiectivul situat în X, **am intenționat și intenționez și în continuare** să realizez venituri din cazare și alimentație publică la această locație, activități ce concordă cu obiectul principal de activitate al SC X SRL. [...].

d). – în mod eronat echipa de control nu a acordat în anul 2011 dreptul de deducere a sumei de **X lei**, reprezentând utilități (energie electrică, apă, propan etc.), înregistrate în conturile 602.8, 605, 628, la punctul de lucru din comuna X, sat X, pe motiv că la această locație nu s-au realizat venituri, invocând prevederile art.21 (1) din Legea nr.571/2003. [...], prezentând documente justificative în acest sens, la locația în cauză s-a deschis un punct de lucru [...], unde s-au desfășurat activități de promovare și îndrumare [...]. [...]. Nicidecum legiuitorul nu prevede că o cheltuială este deductibilă **dacă s-au realizat venituri impozabile la data controlului**, ci dacă s-au realizat, sau se vor realiza venituri în perioada următoare. [...].

e). – greșit organele de control au stabilit suma de **X lei** incusă pe costuri (conturile 602.8 și 628) în primele nouă luni ale anului 2012 ca și cheltuială nedeductibilă fiscal, reprezentând reparații (înlocuire tavane, reparații pereți, protecții pereți etc.) la camerele X de la Hanul X X, considerând că aceste lucrări sunt modernizări efectuate la camerele în cauză.

În realitate, [...], aceste costuri nu reprezintă altceva decât reparații efectuate la camerele în cauză, astfel încât acestea să poată fi readuse la starea inițială și la standardele cerute de categoria de clasificare acordată de Ministerul Turismului. Acest lucru rezultă și din contractele de prestări servicii încheiate cu PF X. Aceste cheltuieli nu au adus niciun spor de calitate, cantitate, confort sau ambient clădirii în cauză, ele având darul să aducă cele cinci camere la starea inițială de funcționare. Actul normativ invocat (Legea nr.571/2003, art.24 alin.1) nu are nicio relevanță cu speța în cauză.

f). – referitor la suma de **X lei** înregistrată în contul 681.1 în primele nouă luni ale anului 2012, reprezentând amortizarea clădirii situate în localitatea X, sat X, [...], considerăm că aceasta a fost stabilită în mod eronat de echipa de control ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, pe motiv că la locația în cauză nu s-au realizat venituri.

Așa cum am prezentat la anul 2011, fără niciun fundament legal organele de control au majorat baza impozabilă cu suma în cauză. [...]. Datorită crizei economice care a afectat atât țara noastră cât și Europa, nu am reușit din lipsă de bani să aduc clădirea din X la standardele care să-mi permită să obțin certificatul de clasificare. Am dezvoltat pe mai departe la locația în cauză activitățile din cadrul punctului de lucru, dirijând resursele financiare către menținerea și funcționare la standardele cerute a Hanului X și Casa X.

g). – cu privire la suma de **X lei** reprezentând utilități energie electrică, apă, propan etc., înregistrate în conturile 602.8, 605, 628, la punctul de lucru din comuna X, sat X, așa cum am precizat și la anul 2011, greșit a fost stabilită de echipa de control ca și cheltuială nedeductibilă. [...].

## **2. Referitor la TVA de plată stabilită suplimentar**

a). – în mod total greșit echipa de control a procedat la ajustarea TVA deductibilă la punctul de lucru din comuna X, sat X, [...], pe motiv că la această locație nu s-au realizat venituri, neacordând drept de deducere pentru suma de **X lei**.

Ajustarea taxei deductibile s-a efectuat de echipa de inspecție fiscală invocându-se prevederile art.149 alin.1 lit.d), alin.2 lit.b), alin.3 lit.b), alin.4 lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003.

[...] Așa cum am precizat pe parcursul inspecției fiscale, [...], la locația în cauză s-a deschis un punct de lucru al SC X SRL (având toate aprobările legale), [...].

[...] **După cum se poate constata, activul în cauză nu a fost folosit pentru alte scopuri decât activitatea economică (punct lucru al SC X SRL), nefiind utilizat nici pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, cum eronat a constatat organele de control.**

Ca atare, nu pot fi aplicate prevederile art.149 lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003.

[...] Faptul că am obținut autorizația de construcție, că în toată perioada am angajat costuri, am făcut investiții pregătitoare necesare inițierii activității de alimentație publică și cazare, denotă **că intenționez să desfășor** la această locație activitate economică.

Având în vedere că legislația privind TVA permite unei persoane impozabile să-și deducă taxa aferentă achizițiilor chiar și înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, **pe baza intenției** de a desfășura activități economice supuse taxei (art.145 alin.4 din Legea nr.571/2003), cu atât mai mult este permisă acordarea dreptului de deducere a taxei aferentă achizițiilor **unei persoane impozabile care intenționează** să realizeze prin achizițiile în cauză, operațiuni taxabile.

Așa cum rezultă și din jurisprudența Curții Europene de Justiție, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor nu a fost retras în situația în care prin aceste achiziții nu au fost generate niciodată operațiuni supuse TVA.

b). – referitor la suma de **X lei** TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă cheltuielilor cu utilitățile la punctul de lucru al SC X SRL [...], pe motiv că la această locație nu s-au realizat venituri, în mod eronat echipa de control a stabilit că aceste costuri nu s-au efectuat pentru nevoile firmei.

[...] Activitățile desfășurate la acest punct de lucru ([...]) nu produc venituri la clădirea din X, dar au avut ca efect înregistrarea de venituri suplimentare la locațiile Hanul X și Casa X.

Având în vedere cele de mai sus, solicităm admiterea în totalitate a prezentei contestații și desființarea Deciziei de impunere nr.X.11.2012, [...], pentru suma de X lei, [...]. [...]."

## **II. – Din Decizia de impunere nr.X noiembrie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.X din X noiembrie 2012, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală, finalizată la data de X noiembrie 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2010 – 30 septembrie 2012 și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 ianuarie 2011 – 30 septembrie 2012.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X din data de X noiembrie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr.X noiembrie 2012.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

### **"[...] Impozitul pe profit**

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Codului Fiscal [...] pentru perioada 01.10.2010 – 30.09.2012, situația analitică privind modul de determinare, evidență și declarare a impozitului pe profit fiind prezentată în anexa nr.1.

### **[...] Trim.IV 2010**

Aferent trimestrului IV 2010 societatea a realizat un profit impozabil în valoare de X lei, [...].

Impozitul pe profit calculat de societate pentru trimestrul IV 2010 a fost de X lei din care a scăzut cheltuielile cu sponsorizările în valoare de X lei, rămânând un impozit datorat de X lei.

[...] Ca deficiență la calculul impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, în mod eronat, societatea a scăzut din impozitul calculat cheltuielile cu sponsorizarea din următoarele considerente:

– în data de 03.08.2008 a fost încheiat contractul de sponsorizare FN între SC X SRL, în calitate de sponsor și X, în calitate de beneficiar. Prin acest contract sponsorul se angajează să susțină pe cheltuiala sa participarea beneficiarului la cursurile universitare cu o durată de 3 (trei) ani ale Universității X, în perioada 2008 – 2011. Totodată, sponsorul, pe lângă costul cursurilor universitare se obligă să suporte cheltuielile de drum, cazare și masă. În baza acestui contract, societatea a înregistrat în cursul anului 2010 pe costuri valoarea totală de X lei, sumă ce a fost stabilită de unitate, la finele anului, ca o cheltuială nedeductibilă fiscal. Totodată, societatea a scăzut din impozitul calculat pentru întreg an 2010 suma de X lei apreciind că se încadrează în prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 [...].

Pentru trimestrul IV 2010 societatea a scăzut din impozitul calculat suma de X lei.

– având în vedere faptul că d-șoara X este fiica asociatului unic X, organele de inspecție fiscală constată că aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli de sponsorizare întrucât contravin prevederilor art.6 lit.b) din Legea nr.32/1994 [...]. Față de cele menționate, se constată că, în trimestrul IV 2010, în mod nejustificat societatea a scăzut din impozitul calculat suma de X lei, diminuând astfel obligația de plată. Prin prezentul raport organele de inspecție fiscală repun suma respectivă prin adăugarea acesteia la obligația de plată.

[...] La control au fost stabilite **cheltuieli nedeductibile fiscal** în valoare totală de **X lei** – sumă înregistrată în cont 628 [...] (parțial) contravaloarea facturii FN/29.10.2010 emisă de furnizorul X London – Anglia (X lire) reprezentând taxe școlarizare pentru X efectuate în baza contractului de sponsorizare FN/03.08.2008. Așa cum am precizat mai sus, aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria cheltuielilor cu sponsorizarea. Totodată, societatea nu poate face dovada necesității efectuării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri, încălcându-se astfel prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...]. Precizăm că factura în cauză are valoarea totală de X lire contravaloarea a X lei, sumă înregistrată astfel:

– X lei în cont 628 [...] în luna octombrie 2010;

– X lei în cont 471 [...] în luna octombrie 2010, iar ulterior, respectiv în luna martie 2011, a fost înregistrată în cont 6581 [...] și stabilită chiar de societate ca o cheltuială nedeductibilă fiscal cu care a fost majorat profitul impozabil aferent anului 2011.

[...] **În concluzie, pentru trimestrul IV 2010**, în urma verificărilor efectuate s-a stabilit un **debit suplimentar** în valoare de **X lei**.

#### **ANUL 2011**

[...] La control au fost stabilite **cheltuieli nedeductibile fiscal** în valoare totală de **X lei**, după cum urmează:

– **X lei** înregistrate în conturile 6028 [...], 611 [...] și 624 [...], reprezentând **lucrări de transformare – modernizare asupra imobilizărilor corporale** din patrimoniul societății. Astfel, în cursul anului 2011 unitatea a efectuat lucrări constând în înlocuit acoperiș "Hanul X" X, acoperiș spălătorie și piscină X, situația analitică fiind prezentată în anexa nr.3.

Față de cele menționate, se concluzionează faptul că, în mod eronat societatea verificată a înregistrat facturile cu materialele de construcție și prestările de servicii în contul de cheltuială deductibilă și nu în contul de investiții întrucât, potrivit art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...].

Rezultă că aceste bunuri sunt de natura investițiilor, încălcându-se astfel prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Consecința fiscală a acestei deficiențe a fost diminuarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2011.

– **X lei**, înregistrată în cont 6811 reprezentând **amortizarea clădirii** situate în localitatea X, sat X, jud.Constanța.

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că la punctul de lucru din localitatea X [...], SC X SRL deține autorizația de construire nr.X.01.2006, eliberată de Primăria comunei X, prin care societatea este autorizată să execute lucrări de construire a unei case x, împrejmuire și fosă septică.

În data de 24.01.2008, conform procesului verbal de recepție finală FN, comisia de recepție finală constată realizarea construcției în procent de 100%. Valoarea obiectivului este de X lei.

De la data recepției finale a obiectivului de investiții până în prezent, societatea **nu a realizat niciun fel de venituri la acest punct de lucru** (așa cum rezultă din răspunsurile la întrebările nr.1 și 4 din nota explicativă dată de domnul X, în calitate de asociat unic și administrator). S-a constatat și faptul că societatea **nu deține niciun fel de autorizații de funcționare la acest punct de lucru** (certificate de clasificare [...], autorizații de mediu, sanitar-veterinare etc.).

Potrivit prevederilor art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 [...] și a punctului 70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 [...], se stabilește la control o **cheltuială nedeductibilă** în valoare de **X lei** aferentă clădirii din localitatea X, [...].

– **X lei** reprezentând **utilități** (energie electrică, apă, propan) înregistrate în conturile 6028 [...], 605 [...], 628 [...], la punctul de lucru din comuna X, [...], unde așa cum s-a mai precizat, societatea nu a realizat venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 (1) din Legea nr.571/2003 [...]. [...]. Situația analitică privind cheltuielile cu utilitățile nedeductibile este prezentată în anexele 4 și 5.

[...] **În concluzie, pentru anul 2011**, în urma verificărilor efectuate s-a stabilit un **debit suplimentar** în valoare de **X lei**.

#### **Trimestrul III 2012 (cumulat de la începutul anului)**

La data de 30.09.2012, potrivit bilanței de verificare întocmită, a registrului de evidență fiscală, societatea înregistrează o pierdere contabilă în valoare de X lei, **pierderea fiscală stabilită de societate** fiind de **X lei**.

[...] La control au fost stabilite **cheltuieli nedeductibile fiscal** în valoare totală de **X lei**, după cum urmează:

– **X lei** înregistrate în conturile 6028 [...], 628 [...]. Astfel au fost identificate lucrări de transformare – modernizare asupra imobilizărilor corporale din patrimoniul societății, constând în recondiționări camere X, situate la Hanul X X: înlocuire tavane, pereți, protecții pereți etc., așa cum rezultă din contractele de prestări servicii încheiate cu PF X., situația analitică fiind prezentată în anexa nr.3.

Față de cele menționate, se concluzionează faptul că, în mod eronat, societatea verificată a înregistrat facturile cu materiale de construcție și prestările de servicii în contul de cheltuială deductibilă și nu în contul de investiții, întrucât, potrivit art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...].

Rezultă că aceste bunuri sunt de natura investițiilor, încălcându-se astfel prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Consecința fiscală a acestei deficiențe a fost diminuarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent primelor trei trimestre ale anului 2012.

– **X lei**, înregistrată în cont 6811 reprezentând amortizarea clădirii situate în localitatea X, [...]. Similar anilor precedenți, societatea a înregistrat lunar cheltuieli de amortizare aferente clădirii unde, din documentele puse la dispoziție, a reieșit faptul că nu a realizat niciun fel de venituri.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 [...] și a punctului 70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 [...], se stabilește la control o **cheltuială nedeductibilă** în valoare de **X lei** aferentă clădirii din localitatea X, [...].

– **X lei**, reprezentând **utilități** (energie electrică, apă, propan) înregistrate în conturile 6022 [...], 605 [...], 628 [...], la punctul de lucru din comuna X, [...], unde așa cum s-a mai precizat, societatea nu a realizat venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 (1) din Legea nr.571/2003 [...]. [...]. Situația analitică privind cheltuielile cu utilitățile nedeductibile este prezentată în anexele 4 și 5.

[...] **În concluzie, pentru primele trei trimestre ale anului 2012**, s-a redus **pierderea fiscală** cu valoarea de **X lei** și s-a stabilit un **debit suplimentar** în valoare de **X lei**.

Pentru întreaga perioadă verificată societatea a calculat și înregistrat un impozit pe profit în valoare totală de X lei și a declarat și virat X lei, mai mult cu X lei față de impozitul datorat, astfel încât debitul suplimentar stabilit la prezentul control va fi diminuat cu această valoare.

Pebtru debitul suplimentar stabilit la control au fost calculate, în conformitate cu art.120 din OG nr.92/2003, republicată, **dobânzi** până la 15.11.2012, în sumă totală de X lei. Totodată s-au calculat, potrivit art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, **penalități de întârziere** în cotă de 15% de X lei (anexa nr.6).

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

[...] Prezentul control s-a efectuat potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 [...] ale HG nr.44/2004 [...], a Metodologiei de inspecție fiscală a TVA emisă de ANAF sub nr.302768/2007 și a cuprins perioada 01.01.2011 – 30.09.2012.

#### **[...] a) Referitor la deducerea T.V.A.**

[...] Din verificarea efectuată au rezultat următoarele deficiențe:

– La punctul de lucru din localitatea X, [...], deține autorizația de construire nr.X.01.2006, [...], prin care societatea este autorizată să execute lucrări de construire a unei case x, împrejmuire și fosă septică.

În data de x.01.2008, conform procesului verbal de recepție finală [...] Valoarea obiectivului este de X lei.

De la data recepției finale a obiectivului de investiții până în prezent, societatea nu a realizat niciun fel de venituri la acest punct de lucru.

În conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1, alin.(1) lit.d) și art.149 alin.(2) lit.b) din legea nr.571/2003 [...].

Totodată, potrivit prevederilor aceluiași articol 149 alin.(3) lit.b) perioada de ajustare începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate [...].

[...] În speță, societatea a început lucrările de construire a acestei case de vacanță în anul 2006, [...] și, potrivit procesului verbal de recepție finală a investiției, anul primei utilizări ar fi trebuit să fie anul 2008, încadrându-se în prevederile legale referitoare la condițiile în care se efectuează ajustarea taxei deductibile.

Față de cele precizate mai sus, suma taxei ajustate de către organele de control aferentă construcției din localitatea X este în valoare de X lei (X lei x 19%).

– totodată, la control nu s-a acordat dreptul de deducere pentru suma totală de X lei TVA aferentă cheltuielilor cu utilitățile înregistrate la punctul de lucru din comuna X, [...], unde societatea nu a realizat operațiuni taxabile. Au fost încălcate prevederile art.145 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

În concluzie, la control s-a stabilit o TVA deductibilă în valoare totală de X lei, mai puțin cu X lei (X lei + X lei) decât cea determinată de societate.

#### **[...] c) Referitor la TVA de plată**

[...] Față de cele menționate, în urma inspecției fiscale s-a stabilit un **debit suplimentar** în valoare de X lei.

Pebtru debitul suplimentar stabilit la control au fost calculate, în conformitate cu art.120 din OG nr.92/2003, republicată, **dobânzi** până la 15.11.2012, în sumă totală de X lei. Totodată s-au calculat, potrivit art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, **penalități de întârziere** în cotă de 15% de X lei (anexa nr.9).[...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În **Raportul de inspecție fiscală din X noiembrie 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “X” S.R.L., printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2010 – 30 septembrie 2012 și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 ianuarie 2011 – 30 septembrie 2012.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “X” – cod CAEN X.

La inspecția fiscală, pentru perioadele verificate, au fost stabilite **obligații fiscale de plată suplimentare** în sumă totală de X lei, compusă din următoarele sume:

**A. – la impozitul pe profit, debit suplimentar** în sumă de X lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de X lei (dobânzi/majorări și penalități de întârziere), ca urmare a:

**a) anulării creditului fiscal** în sumă de X lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea, sumă care a diminuat impozitul pe profit calculat de societatea comercială contestatoare în trimestrul IV al anului 2010, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal;

**b) majorării cheltuielilor nedeductibile fiscal** la calculul profitului impozabil cu suma totală de X lei (X lei/trim.IV 2010 + X lei/an 2011 + X lei/ian.-sept.2012), conform prevederilor art.21 alin.(1) ) și art.24 alin.(1),alin.(3) și alin.(11) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.70<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004;

De menționat că, în perioada ianuarie–septembrie 2012 – cheltuielile suplimentare nedeductibile fiscal în sumă de X lei, au condus la anularea pierderii fiscale în sumă de X lei calculată de societatea comercială contestatoare și la stabilirea unui profit impozabil în sumă de X lei.

Pe total perioadă analizată, ca urmare a stabilirii cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de X lei, s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei/an } 2010 + X \text{ lei/an } 2011 + X \text{ lei/an } 2012$ ), însă, având în vedere că societatea comercială contestatoare a declarat și virat în plus la bugetul de stat un impozit pe profit în sumă de X lei, a rezultat o **diferență suplimentară stabilită la control de X lei.**

**B.** – la taxa pe valoarea adăugată, **debit suplimentar** în sumă de X lei ( $X \text{ lei} + X \text{ lei} - X \text{ lei}$ ) și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de X lei (dobânzi/majorări și penalități de întârziere), ca urmare a:

**a)** anulării dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de X lei aferentă achizițiilor de utilități (energie electrică, apă, propan etc.) din perioada supusă inspecției fiscale, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

**b)** ajustării dreptului de deducere a TVA deductibilă cu suma totală de X lei ( $X \text{ lei} \times 19\%$ ), conform prevederilor art.149 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.54 alin.(5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, aferentă investiției imobiliare din comuna X, sat X, județul Constanța, recepționată la data de x ianuarie 2008 la valoarea de X lei, dar care, până la data controlului, nu a fost utilizată pentru realizarea operațiunilor taxabile;

**c)** declararea prin decontul de TVA a unei taxe de plată mai mare cu X lei decât TVA de plată înregistrată în evidența contabilă.

Accesoriile de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente debitelor suplimentare stabilite la impozitul pe profit și TVA au fost calculate conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială susține că suma de X lei înregistrată în trimestrul IV al anului 2010 reprezintă taxe școlarizare pentru salariați sa, care sunt cheltuieli deductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.h) din Codul fiscal.

Pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei/an } 2011 + X \text{ lei/ian.-sept.2012}$ ), considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscale și încadrate drept investiții imobiliare, societatea comercială contestatoare susține că acestea au fost efectuate pentru repararea și întreținerea curentă a clădirilor "Hanul X" X și "Casa" X, respectiv *"...au fost aduse la starea inițială pentru care au primit avizul de funcționare, având ca efect asigurarea, securitatea clienților și nicidecum îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali."*

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei/an } 2011 + X \text{ lei/ian.-sept.2012}$ ) și cheltuielile cu utilitățile (energie electrică, apă, propan etc.) în sumă totală de X lei ( $X \text{ lei/an } 2011 + X \text{ lei/ian.-sept.2012}$ ), înregistrate în contabilitate ca aferente punctului de lucru X, județul Constanța, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscale întrucât nu au fost evidențiate în aceeași perioadă și venituri impozabile aferente acestui punct de lucru, societatea comercială susține că aceste cheltuieli trebuie tratate ca deductibile fiscale întrucât: *"[...], la locația în cauză s-a deschis un punct de lucru al SC X SRL (având toate aprobările legale), unde s-au desfășurat activități de promovare și îndrumare (distribuire de afișe, fluturași de plajă, benere, pliante, cărți de vizită, discuții cu agenții de turism care organizează excursii pe Valea Prahovei), care au avut ca efect înregistrarea de venituri suplimentare la locațiile Hanul X și Casa X."*

Pentru aceleași motive de mai sus, societatea comercială contestatoare consideră eronată măsura ajustării TVA deductibilă cu suma de X lei, precum și anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă de X lei aferentă achizițiilor de utilități pentru punctul de lucru X.

Referitor la anularea creditului fiscal în sumă de X lei și majorarea impozitului pe profit cu această sumă la inspecția fiscală din X noiembrie 2012, evidențiat de societatea comercială în trimestrul IV al anului 2010 – conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, în contestație nu sunt prezentate niciun fel de motive.

**\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorate bugetului de stat diferențele de plată suplimentare la impozitul pe profit și TVA în sumă totală de X lei (contestată), întrucât:**

Inspecția fiscală finalizată prin RIF nr.X/X noiembrie 2012 și emiterea Deciziei de impunere nr.X noiembrie 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2010 – 30 septembrie 2012 și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 ianuarie 2011 – 30 septembrie 2012.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în RIF, rezultă că, în mod corect și legal, au fost stabilite diferențele suplimentare de plată la impozitul pe profit și TVA, așa după cum vom arăta în continuare.

**A. – Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei octombrie 2010 – septembrie 2012:**

**a)** – Diferența suplimentară de plată stabilită pentru trimestrul IV al anului 2010, în sumă totală de **X lei**, a fost determinată de anularea creditului fiscal în sumă de **X lei** și de majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal cu suma de **X lei** ( $X \text{ lei} \times 16\% = x \text{ lei} + X \text{ lei} = X \text{ lei}$ ).

**1)** Așa cum am precizat mai sus, referitor la anularea creditului fiscal în sumă de **X lei**, evidențiat de societatea comercială conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, în contestație nu sunt prezentate niciun fel de motivații, astfel încât contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru această sumă.

**2)** Referitor la cheltuielile înregistrate în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în sumă de **X lei** (X lire sterline) reprezentând o parte din taxele de școlarizare pentru **X** – înscrise în factura FN/29 octombrie 2010 (X lire sterline) emisă de X London (Anglia), aceste cheltuieli au avut la bază tot Contractul de sponsorizare FN/03 august 2008 încheiat între S.C. "X" S.R.L. X în calitate de sponsor și X în calitate de beneficiară a sponsorizării, prin care *"Sponsorul se angajează să susțină pe cheltuiala sa, participarea beneficiarului la cursurile universitare cu o durată de 3 ani ale Universității X, în perioada 2008 – 2011." și să suporte și cheltuielile de " ...drum, respectiv bilet (tren, avion) pe ruta X – Anglia, cazarea și masa."*

În susținerea deductibilității fiscale a cheltuielilor în sumă de X lei, în contestație sunt invocate prevederile art.21 alin.(2) lit.h) din Codul fiscal:

[...] Art. 21. – [...] (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...] h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;".

La dosarul cauzei este anexată copia Actului adițional nr.X august 2008 la Contractul individual de muncă încheiat la data de x august 2008 cu salariața X și înregistrat la ITM Prahova sub nr. X august 2008.

Susținerea societății comerciale contestatoare nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– cheltuielile în sumă de X lei înregistrate în luna octombrie 2010 sunt taxe de școlarizare pentru fiica asociatului-unic al societății comerciale, X, fiind efectuate și înregistrate în baza aceluiași Contract de sponsorizare FN/03 august 2008 și sunt de aceeași natură cu cheltuielile înregistrate și până la 30 septembrie 2010, pentru care la inspecția fiscală anterioară au fost stabilite de asemenea ca nedeductibile fiscal;

– în afară de copia actului adițional mai sus menționat, societatea comercială contestatoare nu prezintă și alte documente din care să reiasă ce fel de cursuri urmează salariața X, pentru a putea fi, eventual, încadrate în categoria celor prevăzute la art.21 alin.(2) lit.h) din Codul fiscal.

De altfel, din valoarea totală de X lei (X lire sterline) a facturii FN/x octombrie 2010, în trimestrul IV al anului 2010 numai suma de **X lei** a fost înregistrată în contul contabil 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți", iar diferența de X lei a fost înregistrată în contul contabil 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", pentru ca ulterior, în luna martie 2011 să fie înregistrată în contul contabil 6581 "Despăgubiri, amenzi, penalități" și încadrată ca o cheltuială nedeductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil al anului 2011.

Drept urmare, cheltuielile în sumă de X lei sunt nedeductibile fiscal chiar dacă ele ar fi considerate cheltuieli cu sponsorizarea, conform Contractului de sponsorizare FN/03 august 2008, în baza prevederilor art.24 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal:

**"Art. 21. – [...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**[...] p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:****

1. 3 la mie din cifra de afaceri;
2. 20% din impozitul pe profit datorat. [...]"

Însă, societatea comercială contestatoare nu beneficiază de facilitatea prevăzută de legiuitor privind scăderea din impozitul pe profit datorat a acestei cheltuieli în limita legală, așa cum prevede Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, întrucât sponsorul și beneficiarul sponsorizării sunt rude de gradul I (tată și fiică):

**"Art. 1. – (1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.**

**[...] Art. 6. – Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:**

**[...] b) sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;"**

De asemenea, cheltuielile în sumă de X lei sunt nedeductibile fiscal chiar dacă ele ar fi considerate cheltuieli cu formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat – așa cum se susține în contestație – întrucât societatea comercială nu a prezentat documente suplimentare pentru încadrarea cheltuielilor în această categorie, nedeductibilitatea fiind dată de prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal:

**"Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."**

Astfel, societatea comercială contestatoare nu a dovedit că suma de X lei reprezintă o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de aceste considerente, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

**b) – Diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit stabilită pentru anul 2011 în sumă totală de X lei, iar pentru perioada ianuarie–septembrie 2012 anularea pierderii fiscale calculată de societatea comercială în sumă de X lei și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de X lei, a fost determinată de majorarea la control a cheltuielilor nedeductibile fiscal cu suma totală de X lei (X lei/an 2011 + X lei/ian.-sept.2012), reprezentând:**

**1) X lei cheltuieli înregistrate în anul 2011 și X lei cheltuieli înregistrate în perioada ianuarie–septembrie 2012, în conturile contabile 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", prezentate analitic în Anexa nr.3 la RIF, ca urmare a efectuării unor lucrări de transformare și modernizare la imobilizările corporale din patrimoniul societății comerciale contestatoare, respectiv la acoperișurile de la "Hanul X" X și la "Casa" X (spălătorie și piscină).**

Lucrările executate la aceste clădiri nu pot fi încadrate în categoria celor de întreținere și reparații curente – așa cum se susține în contestație – întrucât, din datele prezentate în Anexa nr.3 la RIF, bunurile și serviciile înscrise în facturile emise de furnizori nu sunt simple reparații, ci reprezintă achiziții de bunuri și servicii de natura investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnico-funcționali la imobilele respective.

Astfel, în anul 2011, la "Hanul X" X au fost efectuate lucrări pentru acoperiș pe X m<sup>2</sup>, țigla pe o suprafață de X m<sup>2</sup> și cherestea de rășinoase pentru terasa de X m<sup>2</sup>, iar la "Casa" X au fost efectuate lucrări pentru acoperiș spălătorie auto și piscină pe o suprafață de X m<sup>2</sup>.

În perioada ianuarie–septembrie 2012, la "Hanul X" X au fost modernizate camerele X, respectiv au fost înlocuite tavanele, pereții și protecțiile pereți pe o suprafață de X m<sup>2</sup>,

procedându-se și la înlocuirea tâmplărilor, a instalației de încălzire, mobilier baie, pardoseli, mochetă, faianță, gresie etc.

În aceste condiții, achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de X lei (X lei + X lei) nu pot fi înregistrate direct pe cheltuieli – cum eronat a procedat societatea comercială contestatoare, întrucât acestea trebuiau considerate mijloace fixe amortizabile, conform prevederilor art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal:

**"Art. 24. – [...] (3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

**[...] d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"**

iar din punct de vedere fiscal valoarea acestor investiții se recuperează prin deducerea amortizării, așa cum se prevede la art.24 alin.(1) din Codul fiscal:

**"Art. 24. – (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."**

**2) X lei cheltuieli înregistrate în anul 2011 și X lei cheltuieli înregistrate în perioada ianuarie–septembrie 2012**, în contul contabil 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" aferente clădirii situată în comuna X, sat X, județul Constanța.

Imobilul "Casă x, împrejmuire și fosă septică" a fost construit de societatea comercială contestatoare în baza Autorizației de construire nr.X ianuarie 2006 eliberată de Primăria Comunei X, fiind finalizat la data de 24 ianuarie 2008 – conform Procesului Verbal de recepție finală.

Conform copiei de pe Certificatul constatator emis la data de x iunie 2008 de Oficiul Registrului Comerțului Prahova (anexat la dosarul cauzei), se atestă că:

"...s-a înregistrat declarația pe propria răspundere din care rezultă modificările intervenite față de declarația tip depusă anterior [...], cu privire la îndeplinirea condițiilor de funcționare, specifice pentru fiecare autoritate publică, activitățile declarate, încadrate în clasa CAEN:

X;

X;

X X;

**la sediul secundar din COMUNA X, SAT X, PARCELA X, Județul Constanța (ALTE CATEGORII)."**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, de la data recepției finale a sediului secundar din comuna X, respectiv 24 ianuarie 2008 și până la data inspecției fiscale din X noiembrie 2012, societatea comercială contestatoare nu a realizat și înregistrat în evidența contabilă niciun fel de venituri la acest punct de lucru.

În contestație nu este negată această constatare a organelor de inspecție fiscală, dar în argumentarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu amortizarea clădirii în care a fost declarat sediul secundar, societatea comercială susține că la acest punct de lucru au fost desfășurate "...activități de promovare și îndrumare (distribuire de afișe, fluturași de plajă, benere, pliante, cărți de vizită, discuții cu agenții de turism care organizau excursii pe Valea Prahovei), care au avut ca efect înregistrarea de venituri suplimentare la locațiile Hanul X și Casa X.", fără însă a dovedi această susținere cu vreun document justificativ.

Întrucât, pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea comercială contestatoare nu a dovedit realizarea la sediul secundar din comuna X, sat X, județul Constanța, a niciuneia dintre activitățile menționate în Certificatul constatator din x iunie 2008 din care să rezulte venituri, în mod eronat a înregistrat pentru această perioadă cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de X lei (X lei + X lei), încălcând astfel prevederile art.24 alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.70<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004:

**"Art. 24. – [...] (11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

**a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;**

**Norme metodologice:**

**70<sup>2</sup>. Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."**

Astfel, întrucât imobilul susmenționat nu a fost pus în funcțiune, societatea comercială contestatoare nu poate beneficia de deducerea de amortizare, conform prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal.

**3) X lei** cheltuieli înregistrate în anul 2011 și X lei cheltuieli înregistrate în perioada ianuarie–septembrie 2012, în conturile contabile 6022 "*Cheltuieli privind combustibilul*", 6028 "*Cheltuieli privind alte materiale consumabile*", 605 "*Cheltuieli privind energia și apă*" și 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*", prezentate analitic în Anexele nr.4 și nr.5 la RIF, reprezentând achiziții de utilități (energie electrică, apă, gaze) consumate la punctul de lucru din comuna X, sat X, județul Constanța.

Pentru aceleași motive prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal (mai sus citate), întrucât la acest punct de lucru, în perioada supusă controlului, societatea comercială contestatoare nu a realizat niciun venit impozabil.

Recapitulând, față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit suplimentar la inspecția fiscală din X noiembrie 2012, din care se scade impozitul de X lei declarat și virat în plus, rămânând ca obligație de plată X lei, ca și accesoriile de plată aferente în sumă totală de X lei calculate conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și accesorii de plată aferente în sumă de X lei, iar pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și accesorii de plată aferente în sumă de X lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

#### **B. – Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei ianuarie 2011 – septembrie 2012:**

La inspecția fiscală din X noiembrie 2012 s-a stabilit un **debit suplimentar ca TVA de plătit** în sumă de **X lei** ( $X \text{ lei} + X \text{ lei} - X \text{ lei TVA declarată în plus prin decontul de TVA}$ ) și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de **X lei** (dobânzi/majorări și penalități de întârziere), în principal din cauza anulării dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de X lei, compusă din:

- X lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de materiale de construcție și servicii de construcții–montaj utilizate pentru imobilul construit în comuna X, sat X, județul Constanța, având valoarea de recepție finală de X lei, conform Procesului verbal de recepție finală din 24 ianuarie 2008;

- X lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de utilități (energie electrică, apă, propan) consumate în perioada supusă inspecției fiscale la punctul de lucru situat în comuna X, sat X, județul Constanța.

Așa cum am precizat mai sus la pct.A. privind impozitul pe profit, deși societatea comercială a notificat la Registrul Comerțului înființarea unui sediu secundar (punct de lucru) în imobilul construit în județul Constanța, de la data recepției finale – 24 ianuarie 2008 și până la data inspecției fiscale din X noiembrie 2012 (aproximativ 5 ani), societatea comercială contestatoare nu a dovedit realizarea la sediul secundar din comuna X, sat X, județul Constanța, a niciuneia dintre activitățile menționate în Certificatul constatator din x iunie 2008 din care să rezulte venituri.

În aceste condiții s-a impus ajustarea TVA deductibilă în sumă totală de X lei, conform prevederilor art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.b) și alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal:

#### **"Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

##### **Art. 149. – (1) În sensul prezentului articol:**

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul**

unui contract de închiriere, leasing sau al oricarui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

[...] **d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.**

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

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

[...] **(3) Perioada de ajustare începe:**

[...] **b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin.(2) lit.b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;**

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

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

**1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;"**

Susținerea din contestație precum că la acest punct de lucru au fost desfășurate activități de promovare și îndrumare, respectiv distribuire de afișe, fluturași pe plajă, benere, pliante, cărți de vizită, discuții cu agenții de turism care organizează excursii pe Valea Prahovei, care au avut ca efect înregistrarea de venituri suplimentare la locațiile "Hanul X" X și "Casa" X din județul Prahova, nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestației, întrucât societatea comercială nu a dovedit cu documente această susținere.

Faptul că societatea comercială contestatoare a intenționat sau că intenționează în continuare să realizeze venituri din cazare și alimentație publică la această locație – așa cum se susține în contestație – nu îi dă dreptul la deducerea TVA deductibilă în sumă totală de X lei, chiar dacă motivarea inactivității se referă la lipsa resurselor financiare pentru aducerea clădirii din X la standardele care să-i permită obținerea certificatului de clasificare.

Susținerea referitoare la jurisprudența Curții Europene de Justiție precum că "[...], dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, nu a fost retras în situația în care prin aceste achiziții nu au fost generate niciodată operațiuni supuse TVA.", nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestației, întrucât cazul de față este diferit de cel prezentat în decizia acestei instanțe europene. Pct.45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, referitoare la art.145 din Codul fiscal, în care se prezintă cazurile de menținere a deductibilității TVA fără realizarea de operațiuni taxabile. Astfel, aceste cazuri sunt cele în care "din motive obiective care nu depind de voința sa" persoana impozabilă nu utilizează bunurile sau serviciile pentru activitatea sa economică, însă, în cazul de față, neutilizarea imobilului din județul Constanța nu are drept cauză motive obiective care nu depind de voința reprezentanților S.C. "X" S.R.L. X.

Referitor la metoda de ajustare a TVA deductibilă în cazul bunurilor de capital, utilizată de organele de inspecție fiscală, așa cum prevede art.149 alin.(4) din Codul fiscal – mai sus citat, aceasta se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice.

Așadar, în cazul de față, faptul că societatea comercială contestatoare a înregistrat consumuri de utilități (energie electrică, apă etc.) pentru acel imobil, fără realizarea de venituri impozabile, dovedește că imobilul a fost folosit pentru alte scopuri decât pentru desfășurarea de activități economice, drept pentru care în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de X lei în baza prevederilor legale susmenționate.

Însă, dacă în perioada rămasă de ajustare de 15 ani (imobilul se ajustează pe o perioadă de 20 ani) societatea comercială contestatoare va desfășura activități economice la punctul de

lucru din județul Constanța, aceasta are dreptul să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa, așa cum prevede art.149 alin.(5<sup>1</sup>) din Codul fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de X lei aferentă construirii imobilului din comuna X, sat X, județul Constanța, folosind metoda ajustării TVA aferentă bunurilor de capital, prevăzută la art.149 din Codul fiscal și la pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, referitoare la art.149 din Codul fiscal, întrucât, de la data recepției finale din 24 ianuarie 2008 și până la data inspecției fiscale din X noiembrie 2012, nu au fost realizate venituri impozabile la acest punct de lucru.

Faptul că în imobilul susmenționat a fost deschis un punct de lucru, denumit sediu secundar, în vederea desfășurării activităților economice de cazare și alimentație publică, nu echivalează cu începerea și desfășurarea acestor activități.

De asemenea, pentru aceleași considerente prezentate mai sus, s-a impus și anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă de X lei aferentă achizițiilor de utilități (energie electrică, apă, propan), conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

**"Art. 145. – [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;"**,

întrucât aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Recapitulând, față de cele prezentate mai sus la pct.B., rezultă că societatea comercială contestatoare datorează TVA de plată în sumă totală de X lei stabilită suplimentar la inspecția fiscală din X noiembrie 2012, ca și accesoriile de plată aferente în sumă totală de X lei calculate conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în orașul X, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X noiembrie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:**

## **D E C I D E :**

**1. – Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de X lei – din care:**

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată ..... X lei;
- accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) ..... X lei.

**2. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de X lei – din care:**

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată ..... X lei;
- accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) ..... X lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... X lei;
- accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) ..... X lei.

**3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**