



DECIZIA nr. ...
privind solutionarea contestatiei depuse de
...din ...
inregistrata sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către ...din ..., asupra contestației înregistrată sub nr. ..., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală nr. ..., comunicate petentei la data de 23.03.2011 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei. Contestatia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205, art.206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A. În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ...petenta solicită anularea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. ..., invocând că, constatările organelor de inspectie fiscală prezentate în Raportul de inspectie fiscală nr. 89 încheiat la data de 07.02 2011 și care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ...sunt netemeinice și nelegale, aducând următoarele argumente:

I. Referitor la aspectele de formă

Prin adresa depusă la D.G.F.P. Mureș sub nr. ...a solicitat un termen de 7 zile pentru a-și formula punctul de vedere referitor la constatările echipei de control, solicitare care a ramas fara raspuns, nefiindu-i acordată posibilitatea de a-și justifica faptele referitoare la legalitatea și justetea acestora.

II. Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile și a

cheltuielilor cu amenajările efectuate de către ...in calitate de comodatari asupra unor bunuri (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial și birou) puse la dispoziție de comodanti (persoane fizice)

- Sustinerile organelor de inspecție fiscală sunt argumentate cu prevederi din Codul civil, respectiv art.1560, art.1561, art.1564, art.1569, art. 1574 și art. 1575, și nu prevederi din Codul fiscal.

- sunt relevante prevederile pct.49, Secțiunea VI, cap.II din Anexa 1 la Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu privire la principiile contabile generale – Principiul prevalenței economice asupra juridicului, potrivit căruia “Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai forma juridică a acestora”

- în baza Contractului de comodat încheiat în data de 03.01.2005, d-nul ... și d-na ... în calitate de comodanti, au pus la dispoziția ... în calitate de comodant, pe o perioadă de 15 ani (03.01. 2005 – 03.01.2020), bunuri situate în localitatea ..., str. ..., nr. 162 (locatie unde S.C. ... S.R.L. are înregistrat sediul social și își desfășoară activitatea economică) astfel:

- ½ din teren arabil intravilan în suprafața totală de 10.148 mp;
- construcții compuse din – spațiu comercial (sala de vânzare și magazie în suprafața de 29,67mp);
- grup sanitar în suprafață de 28,35 mp;
- hală pentru depozitare anvelope.

În cuprinsul contractului de comodat în cauză se stipulează:

- comodantul (persoană fizică)
- *comodantul (persoană fizică) are obligația să nu-l împiedice pe comodatari să fotosească imobilul până la termenul stabilit;*
- comodatarii au libertatea de a face modificări la imobil, să facă instalații de gaz, apă, curent electric, fără consultarea prealabilă a proprietarului, acesta considerându-se dat;
- comodatarii sunt obligați să plătească consumurile de apă, gaz, curent electric, întreținerea și reparația curentă, reparații capitale, reparații de orice fel a imobilului, comparat cu diligența unui bun gospodar;
- *la sfârșitul perioadei împrumutului (ianuarie 2020) de folosință toate modificările și îmbunătățirile de confort, reparații, etc. intra în proprietatea comodantilor (persoane fizice) fără nici o obligație a acestora față de comodatari;*

Întreaga activitate a firmei, constând în comerț cu accesorii auto (anvelope), respectiv aprovizionare, recepție, depozitare, vânzare se desfășoară la locația în cauză, iar faptul că asociatul unic al firmei împreună cu soția sa, în calitate de comodanti, dau în folosință bunurile în cauză cu titlu gratuit (în contract de comodat) este benefic din punct de vedere fiscal pentru SC ... SRL în speță, eliminându-se astfel cheltuieli care ar diminua baza impozabilă în ce privește impozitul pe profit, respectiv cheltuielile cu închirierea acestor bunuri; bunuri (teren, spațiu de depozitare, spațiul comercial și birou) fără de care societatea ar fi în imposibilitatea de a funcționa, pe cale de consecință bunurile în cauză sunt necesare și vitale în desfășurarea activității și realizării obiectivului fundamental al înființării și

funcționarii S.C. ... S.R.L., respectiv acoperirea cheltuielilor efectuate din venituri obtinute si obținerea unui profit.

- Organele de inspecție fiscală nu au procedat la identificarea faptică a imobilizărilor în cauză, neefectuând nici măcar o deplasare la sediul social al subscrisei, toată verificarea efectuându-se la sediul DGFP Mureș, fără a identifica starea de fapt, respectiv a faptului că toată activitatea firmei, se desfășoară la locația în cauză, iar achizițiile de bunuri și servicii la care se face referire în actul de control sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice și pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În baza contractului de comodat S.C. ...S.R.L. efectuează achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității, respectiv cheltuieli cu întreținerea și reparațiile și cheltuieli cu amenajările efectuate de către S.C. ...S.R.L. în calitate de comodată asupra unor bunurilor puse la dispoziție de comodatari.

- Cheltuielile aferente amenajărilor efectuate asupra unor imobile luate în comodat intră sub incidența prevederilor art. 24 alin. 3 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe "*care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea*".

- Dacă amenajările au îmbrăcat forma unor investiții, așa cum se susține în actul de control întocmit de organele de inspecție fiscală, la mijloacele fixe luate în comodat la pct. 111.2 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 se prevede: „2. *Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.*

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, în cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambiant sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora(...) Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații."

Având în vedere cele prezentate, investițiile efectuate de S.C. ... S.R.L., sub forma amenajărilor, se amortizează pe perioada prevăzută în contract în conformitate cu prevederile art. 24 alin. 3 lit. a și alin. 11 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 702 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:(...)

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

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 rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției. "

- perioada pentru care s-a încheiat contractul de comodat este de 15 ani (03.01.2005-03.01.2020), rezultând astfel intenția societății ... de a-și desfășura activitatea pe o perioadă mare de timp în locația pusă la dispoziție de comodanți.

- cheltuielile cu amenajarea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit (direct sau pe calea amortizării fiscale), deoarece bunurile imobile luate în comodat s-au folosit în scopul realizării de venituri, în conformitate cu art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- organele de control au considerat în mod eronat cheltuielile cu amenajarea realizate la bunuri luate în contract de comodat în suma de ... lei, nedeductibile la calculul profitului impozabil, S.C. ... S.R.L. nefiind de acord cu impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și nici cu accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală în suma totală de ... lei (majorări de întârziere aferente în suma de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei.

III. Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare amenajării dotării, întreținerii și reparațiilor asupra unor bunuri (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial și birou) puse la dispoziție de comodanți (persoane fizice)

- prin decizia de impunere nr. ... emisă de organele de inspecție fiscală se arată că S.C. ... S.R.L. a efectuat „deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii puse la dispoziția altor persoane cu titlul gratuit” Susținerile organelor de inspecție fiscală sunt argumentate cu prevederile art. 128 alin. (4) (pentru bunuri) și art. 129 alin (4) lit. b (pentru servicii) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- constatările organelor de inspecție fiscală în ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare amenajării dotării, întreținerii și reparațiilor asupra unor bunuri (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial și birou) puse la dispoziție de comodanți (persoane fizice) sunt netemeinice și nelegale din următoarele motive:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, efectuate în scopul amenajării, dotării, întreținerii și reparațiilor, bunurile (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial și birou) puse la dispoziție de comodanți (persoane fizice), este deductibilă deoarece imobilizările în cauză s-au folosit în scopul realizării de operațiuni taxabile, în conformitate cu art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că " (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;".

- bunurile și serviciile în cauză nu au fost puse la dispoziția altor persoane cu titlul gratuit așa cum în mod eronat susțin organele de inspecție fiscală, acestea fiind utilizate doar de subscrisă, în scopul realizării de operațiuni taxabile.

- dacă imobilizările în cauză puse la dispoziție de comodanți, vor fi restituite proprietarilor, doar atunci se considera că bunurile de capital („modernizarea-amenajarea și dotarea”) și-au încetat existența în cadrul activității economice a ... (comodatarul), conform art. 149 alin. 4 lit. d din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 54 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, iar societatea care a efectuat modernizarea este obligată să ajusteze taxa dedusă inițial, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. 5 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

IV. Referitor la obligațiile suplimentare stabilite de către organele de inspecție fiscală urmare a sesizării transmise de către Garda Financiară Mureș

- în data de 04.11.2010, comisarii Gărzii Financiare Mureș urmare a controlului operativ și inopinat au procedat la inventarierea faptică a stocului de marfa, întocmind în acest sens Listele de inventar, după care au comparat rezultatele inventarierii cu cele existente în evidența ...rezultând următoarele:

Marfa	Faptic		Scriptic		Diferente		Act de control întocmit
	cantitate	valoare	cantitate	valoare	cantitate	valoare	
anvelope uzate	7.815	293.334	5.990	229.289	1.825	64.045	P.V.C.S.C seria H nr.210249/10.11.2010
anvelope noi		311.852		440.805		-128.953	P.V. nr.705489/MS/10.11.2010
TOTAL cont 3710		605.186		670.094		-64.908	

- Garda Financiară Mureș a întocmit 2(două) acte de control: - pentru plusul de marfa la inventar în valoare de ... lei, reprezentând anvelope uzate, s-a întocmit procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria H nr. 210249/10.11.2010, prin care s-a dispus confiscarea contravalorii acestora respective a valorii de ... lei precum și sancționarea cu o amendă de ... lei;

- pentru minusul de marfa la inventar în valoare de ... lei, reprezentând anvelope noi, s-a întocmit procesul verbal nr. 705489/MS/10.11.2010, care a fost transmis organelor de inspecție fiscală în vederea stabilirii în totalitate a obligațiilor bugetare de plată .

- Organele de inspecție fiscală, în mod eronat au preluat constatările Gărzii Financiare Mureș, doar din procesul verbal nr. 705489/MS/10.11.2010, fără a analiza în totalitate rezultatele inventarierii efectuate în data de 04.11.2010, stabilind în mod eronat și nelegal în sarcina societății obligație de plată de natura TVA în suma de ... lei aferentă mărfurilor lipsa în gestiune.

- ...nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală din următoarele motive:

- societatea comercializează atât anvelope noi cât și anvelope uzate, dar gestiunea acestora este comună, în evidența contabilă, contul de evidențiere a acestora fiind 3710 Mărfuri în depozit, ca urmare rezultatele inventarierii trebuiau valorificate global, respectiv prin compensarea plusului la inventar cu minusul la inventar rezultând un minus la inventar în valoare de ... lei (... lei-... lei);

- rezultatele inventarierii au fost tratate și analizate în două acte de control distincte, contrar normelor legale în vigoare , respectiv a O.M.F.P nr 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventariii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care la pct. 40 alin.(3) stipulează:

„ La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite **următoarele condiții**:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune."

Totodata se mentioneaza ca ...comercializeaza atat anvelope noi cat si uzate, precizand ca:

- sunt depozitate împreună, atat in curte cat si in depozit, in fapt fiind o singura gestiune evidentiata in contabilitate in contul 3710"Marfuri in depozit";

- nu se comercializează ambalate în vreun fel anume;

- asemănarea este atât de mare încât poate produce confuzii;

- culoarea, desenul, modelul și dimensiunile nu se deosebesc între anvelopele noi și uzate, in **fapt fiind identice**, diferența constând doar in gradul de uzura;

Ca urmare, petenta concluzioneaza ca **sunt îndeplinite ambele condiții** la care legiuitorul face trimitere, astfel:

-Exista riscul de confuzie între anvelopele noi și cele uzate , avand in vedere faptul ca societatea nu dispune de spatii separate pentru cele doua tipuri de anvelope, existând **o singura gestiune**. In fapt neexistand spatii separate de depozitare, pentru cele doua tipuri de anvelope si o singura persoana care se ocupa e gestionarea acestora. Totodata trebuie avute in vedere marimea stocului de marfa (peste ... lei), a faptului ca spațiul de depozitare se gaseste atat in aer liber, mai exact in curtea unde societatea are declarat sediul social si datorita condițiilor atmosferice (frig , căldură, ploaie , zapada, vant) calitatea anvelopelor noi scade, astfel ca exista riscul confuziei între cele doua tipuri de anvelope;

-diferentele constatate in plus si in minus se refera la aceeași perioada de gestiune si la aceeași gestiune evidențiată in contabilitatea firmei in contul 3710" *Mărfuri in depozit*".

- in baza *O.M.F.P nr 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventariarii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii* ...a valorificat rezultatele inventarierii efectuate de către Garda Financiara Mureș in data de 04.11. 2010, prin compensarea plusurilor de inventar cu lipsurile de inventar si a înregistrat diferența la inventariere, in evidenta contabila la perioada care se refera, respectiv in luna noiembrie 2010, prin nota contabila 11/30.11.2010 astfel :

607.1 "Cheltuieli cu marfurile – nedeductibile fiscal" = 3.710 "Marfuri depozit" ... lei

635.1"Cheltuieli TVA nedeductibile fiscal"= 4427" TVA colecta" ... lei (... lei x 24%)

- sunt netemeinice si nelegale constatările organelor de inspecție fiscala in ce privește TVA colectata in cuantum de ... lei (... lei-... lei), reprezentând diferența dintre TVA colectata stabilita de Garda Financiara Mureș (preluata de organele de inspecție fiscala in Raportului de inspecție fiscala nr. 89 incheiat la data de 07.02.2011, fara a analiza in totalitate rezultatele inventarierii efectuate in data de 04.11.2011 si valorificarea acestora conform prevederilor legale in materie) si TVA colectata înregistrata in evidenta contabila a SC ... SRL (urmare a valorificării

rezultatelor inventarierii, conform prevederilor legale amintite, în speța prin compensarea plusurilor de inventar cu lipsurile de inventar).

...nu este de acord nici cu accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală în suma totală de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

B) Fata de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. ... S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr....privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în cuprinsul cărora au fost redată următoarele constatări:

1. Cap.III, Impozit pe profit lit.a) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție au constatat că SC ...SRL a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări incorporate în bunurile ce fac obiectul contractului de comodat încheiat în data de 03.01.2005 (anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr. ...), în baza caruia dl. ... și d-na. ..., în calitate de comandanți, dau cu titlul de împrumut către SC ...SRL (al cărui administrator este persoana fizică comodantă - dl. ...), în calitate de comodatari,imobilul compus din cota de 1/2 parte din terenul arabil intravilan în suprafață totală de 10.148 mp ... și construcțiile compuse din spațiu comercial compus din sală de vânzare și magazie cu suprafață de 29.67 mp, grup sanitar cu suprafață de 28.35 mp, împreună cu construcția Hală pentru depozitare anvelope cauciuc..., compusă din una hală, un hol, un birou, și una baie imobilul fiind situat în ..., strada Ierņuteni, numărul 162-164, județul Mureș...", astfel:

1. În perioada martie 2007 - august 2008, unitatea înregistrează pe cheltuieli de exploatare, în conturile 611 „ Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile” și 628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma totală de ... lei (anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr. ...) reprezentând contravaloarea materialelor și serviciilor achiziționate pentru pavarea terenului arabil intravilan luat în comodat în baza contractului încheiat în data de 03.01.2005

2. Deasemenea, pentru lucrările pe care le-a făcut S.C. ...S.R.L. și care au constat în schimbarea instalației de apă și a instalației termice de pe gaz pe lemne, respectiv montarea unui panou solar, la bunurile care fac obiectul contractului de comodat mai sus menționat, au fost achiziționate bunuri și servicii a caror contravaloare a fost înregistrată de unitate, în conturi, după cum urmează:

- ct. 231 „ Imobilizări în curs de execuție” - suma de ... lei (... lei-panou solar, ... lei - aerotermă , boiler etc, ... lei- transport beton);
- ct. 611 „ Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile” - suma de ... lei;
- ct. 628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” - suma de ... lei;
- ct. 2131„ Echipamente tehnologice” - suma de ... lei, reprezentând un cazan ce a fost înregistrat direct pe mijloace fixe, pentru bunul în cauză, până la data controlului fiind calculată și înregistrată amortizare în sumă de ... lei.

3. În luna mai 2007, societatea verificată a înregistrat în contul 231 „ Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de ... lei, în baza facturii nr....emisă

de SC ... SRL, reprezentând contravaloarea a 4 uși destinate imobilelor luate în comodat în baza contractului din data de 03.01.2005.

4. În luna iunie 2008, SC ...SRL a înregistrat în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de ... lei, în baza facturii nr. ...emisa de SC ... SRL, reprezentând tamplarie PVC destinată imobilelor luate în comodat în baza contractului din data de 03.01.2005.

La control s-a reținut faptul că toate aceste cheltuieli reprezintă lucrări de investiții, modernizări, transformări și amenajări, efectuate asupra unor imobile situate în ..., strada Iernuțeni, numărul 162-164, județul Mureș, imobile ce nu fac parte din patrimoniul SC ...SRL, ci se află în proprietatea d-lui ... (asociatul unic și administrator al S.C. ...SRL) și soției acestuia d-na ..., acestea fiind luate de către SC ...SRL în folosință cu titlu gratuit, în baza contractului de comodat.

Drept urmare, în temeiul prevederilor Codului civil (art. 946, 1447, 1560, 1561, 1564, 1569, 1574 și 1575) și având în vedere că aceste imobile nu aparțin societății, ci fac obiectul unui contract de comodat, organele de inspecție au reținut că întrucât lucrările în cauză nu reprezintă lucrări de întreținere și funcționare, ci sunt lucrări de investiții, cheltuielile în sumă de ... lei - din care suma de ... lei a fost înregistrată direct pe cheltuielile de exploatare la momentul achiziției bunurilor și serviciilor (cont 611, cont 628) și suma de ... lei reprezintă cheltuielile cu amortizarea înregistrată în cont 681 aferentă mijlocului fix „cazan” - nu cad în sarcina comodatului S.C. ...S.R.L. și ca atare acestea sunt nedeductibile la comodat.

În consecință, în sarcina S.C. ...S.R.L. s-a stabilit la control impozit pe profit suplimentar, în sumă totală de ... lei [(... lei + ... lei +... lei +... lei) x 16%].

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit în suma de mai sus s-au stabilit la control accesorii de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

2. Cap.III, Impozit pe profit lit.b) din raportul de inspecție fiscală

În luna noiembrie 2008 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”, suma de ... lei reprezentând contravaloarea unui utilaj achiziționat în baza facturii nr. 10707/01.11.2008 de la S.C. ... S.R.L., utilaj care a fost dat în folosință în luna noiembrie 2008, suma de ... lei fiind inclusă pe cheltuieli de exploatare în contul 603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar” .

Organele de inspecție au reținut ca potrivit prevederilor art. 3 alin. (2) lit. a) și b) din Legea nr. 15 /1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 1 alin. (1) din HG nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe și ale art.24 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, utilajul achiziționat de unitate în luna noiembrie 2008 se încadrează în categoria mijloacelor fixe amortizabile, unitatea având obligația înregistrării utilajului respectiv ca mijloc fix, iar potrivit prevederilor art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile ocazionate cu achiziția utilajului se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Ca urmare, în timpul controlului organele de inspecție au procedat la efectuarea calculului amortizării, pentru perioada decembrie 2008 - septembrie 2010, unitatea având dreptul de deducere la o cheltuială cu amortizarea în cuantum de ... lei.

Includerea in mod eronat in cheltuieli de exploatare a sumei totale de ... lei (... lei - ... lei), a dus la diminuarea profitului imposibil cu aceeași suma, fapt ce a condus implicit și la diminuarea obligatiei de plata constând in impozit pe profit cu suma totala de ... lei (... lei x 16%). Urmare a celor mentionate, in timpul controlului, s-a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de mai sus, în sarcina unității s-au stabilit la control accesorii de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei majorari de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

3. Cap.III, Impozit pe profit lit.c) din raportul de inspectie fiscală

În luna august 2008 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul 603,, Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar ", darea în consum a unei mese de biliard în valoare de ... lei, achiziționată în baza facturii nr. 810313/12.08.2008 emisă de SC ... SRL.

Organele de inspectie au constatat ca bunul achiziționat nu a fost utilizat în activitatea unității, fiind în mod eronat înregistrat pe obiecte de inventar (și dat în consum) în condițiile în care acesta a fost vândut în aceeași lună către SC ... SRL, fără însă a fi emisă și factura, valoarea de vânzare fiind de ... lei.

Întrucât, in perioada verificata unitatea nu a înregistrat veniturile obtinute din comercializarea mesei de biliard, fiind încălcate prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , in timpul controlului cu suma de ... lei organele de inspectie au majorat baza de impunere si au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16 %).

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit în suma de mai sus, în sarcina unității s-au stabilit la control accesorii de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei majorari de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

4. Cap.III, Taxa pe valoarea adaugata lit.a) din raportul de inspectie fiscală

Cu adresa nr.... Garda Financiara Mures a transmis Activitatii de Inspectie Fiscala Procesul verbal nr...in care sunt prezentate constatari cu privire la inventarierea efectuata la data de 04.11.2010 a stocului de marfa aflat in gestiunea S.C. ...S.R.L.

Urmare inventarierii efectuate de comisarii Garzii Financiare Mures a rezultat constatarea unei diferente negative a stocului faptic fata de stocul scriptic, in valoare de ... lei care reprezinta contravaloarea marfii (la pret de achizitie) comercializate de societate si pentru care nu au fost intocmite documente justificative (facturi fiscale, bonuri fiscale) pentru a fi inregistrate in evidenta contabila.

A fost stabilita cota medie de adaos comercial practicata de societate in cursul anului 2010 de 22,9 % (rulaaj cont 378/rulaaj cont 371/ x 100 = ... lei/... lei x 100) si s-a determinat adaosul comercial aferent mărfurilor lipsă în gestiune comercializate fără a se evidenția în contabilitate, acesta fiind în sumă de ... lei (... lei X 22,9 %).

Aferent veniturilor obtinute din valorificarea marfurilor constatate lipsa in gestiune in suma de ... lei (... lei valoarea la pret de achizitie + ... lei adaos comercial), conform prevederilor art.128, alin. (4), lit d), art. 137, alin. (1), lit. a) și art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a fost colectata taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 24%).

Organele de inspectie au constatat ca, urmare controlului efectuat de comisarii Gărzii financiare, societatea verificată, cu nota contabilă nr. 11/30.11.2010, prin

articolul contabil 635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” = 4427 „, Taxa pe valoarea adăugată colectată”, a înregistrat o parte din taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de comisarii Gărzii financiare, și anume suma de ... lei; ca atare, la data controlului, taxa pe valoare adăugată necolectată aferentă mărfurilor lipsă în gestiune, comercializate fără a fi evidențate în contabilitate, a fost în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina unității au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei .

5. Cap.III, Taxa pe valoarea adăugată lit.b) din raportul de inspecție fiscală

Constatarea prezentată la cap. B) pct. 1 din prezenta decizie de soluționare a contestației are influență și asupra taxei pe valoarea adăugată, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009 S.C. ...S.R.L. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări la bunuri luate în comodat de la persoanele fizice ... și

În consecință, la control s-a reținut că întrucât beneficiarii acestor achiziții sunt terțe persoane (fizice) și nu S.C. ...S.R.L., sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru bunuri) și ale art. 129 alin. (4) lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii), iar suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina unității ca obligație de plată la bugetul statului .

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de mai sus, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă totală de ...lei.

6. Cap.III, Taxa pe valoarea adăugată lit.c) din raportul de inspecție fiscală

Deficiența prezentată la cap. B) pct. 3 din prezenta decizie de soluționare a contestației are influență și asupra taxei pe valoarea adăugată determinată de unitate pentru luna august 2008. Organele de inspecție au constatat că unitatea nu a colectat TVA în suma de ... lei, aferentă unor venituri neînregistrate în perioada verificată, rezultate din comercializarea unei mese de biliard.

Având în vedere prevederile art. 134, alin. (1) și ale art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală, au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară în suma de ... lei.

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de mai sus, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă totală de ... lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la aspectele de forma

Cu privire la argumentele referitoare la aspectele de forma invocate de petenta în contestație pentru care Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală ar fi netemeinice și nelegale pe motiv că nu i s-a acordat posibilitatea de a justifica legalitatea și justetea faptelor, se rețin precizările organelor de inspecție din referatul

cu propunerile de solutionare a contestatiilor transmise cu adresa nr. 3.374/05.05.2011, potrivit carora "pe parcursul inspectiei fiscale, contribuabilului i-au fost aduse la cunostinta constatările inspectiei fiscale fiindu-i acordata posibilitatea de a prezenta orice documente si informatii pentru a-si justifica operatiunile, la finalizarea inspectiei fiind facute demersurile pentru purtarea discutiei finale corespunzator art.107, alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala".

II. Referitor la constatările redade la Cap.III, Impozit pe profit lit.a) din raportul de inspectie fiscala

In fapt, organele de inspectie au constatat ca SC ...SRL a efectuat o serie de achizitii de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări incorporate în bunurile ce fac obiectul contractului de comodat încheiat în data de 03.01.2005 (anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala nr. ...), în baza caruia dl. ... și d-na. ..., în calitate de comandanți, dau cu titlul de împrumut către S.C. ...S.R.L. (al cărui administrator este persoana fizică comodată - dl. ...), în calitate de comodatari, „...imobilul compus din cota de 1/2 parte din terenul arabil intravilan în suprafață totală de 10.148 mp ... și construcțiile compuse din spațiu comercial compus din sală de vânzare și magazie cu suprafață de 29.67 mp, grup sanitar cu suprafață de 28.35 mp, împreună cu construcția Hală pentru depozitare anvelope cauciuc..., compusă din una hală, un hol, un birou, și una baie imobilul fiind situat în ..., strada Ierņuteni, numărul 162-164, județul Mureș...”, astfel:

În perioada martie 2007 - august 2008, unitatea înregistrează pe cheltuieli de exploatare, în conturile 611 „Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma totală de ... lei (anexa nr.2 la Raportul de inspectie fiscala nr. ...) reprezentând contravaloarea materialelor și serviciilor achizitionate pentru pavarea terenului arabil intravilan luat in comodat.

Deasemenea, pentru lucrarile pe care le-a facut S.C. ...S.R.L. si care au constat in schimbarea instalatiei de apa si a instalatiei termice de pe gaz pe lemne, respectiv montarea unui panou solar, la bunurile care fac obiectul contractului de comodat mai sus mentionat, au fost achizitionate bunuri si servicii a caror contravaloare a fost inregistrata de unitate, în conturi, după cum urmează:

- ct. 231 „Imobilizări în curs de execuție” - suma de ... lei (... lei-panou solar, ... lei - aerotermă , boiler etc, ... lei- transport beton);
- ct. 611 „Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile” - suma de ... lei;
- ct. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” - suma de ... lei;
- ct. 2131„ Echipamente tehnologice” - suma de ... lei, reprezentând un cazan ce a fost înregistrat direct pe mijloace fixe, pentru bunul în cauză, până la data controlului fiind calculată și înregistrată, pe cheltuieli de exploatare, amortizare în sumă de ... lei.

În luna mai 2007, societatea verificată a înregistrat în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de ... lei, în baza facturii nr.... emisă de SC ... SRL, reprezentând contravaloarea a 4 uși destinate imobilelelor luate în comodat in baza contractului din data de 03.01.2005.

În luna iunie 2008, S.C. ...S.R.L. a înregistrat in contul 231 „Imobilizari corporale in curs de execuție” suma de ... lei, in baza facturii nr. ...emisa de S.C. ... S.R.L., reprezentând tamplarie PVC destinate imobilelelor luate în comodat in baza contractului din data de 03.01.2005.

La control s-au retinut urmatoarele:

- S.C. ...S.R.L. nu deține în patrimoniu imobilele asupra cărora au fost efectuate

lucrările de construcții, amenajările, respectiv în care au fost încorporate materialele de construcții, acestea se află în proprietatea d-lui ... (administrator și asociat unic al societății) și a d-nei ..., și au fost date spre folosința societății în baza Contractului de comodat din data de 03.01.2005;

- lucrările la care au fost utilizate materialele de construcții, bunurile și serviciile reprezintă în fapt lucrări de investiții (chiar dacă, în mod eronat, o parte din sumele respective au fost înregistrate de unitate pe cheltuieli de exploatare);

- în temeiul reglementărilor Codului civil privind contractul de comodat (art. 1560, 1561, 1564, 1569, 1574 și 1575) lucrările de amplasare (investiții, modernizări, transformări, amenajări și altele asemenea) efectuate la imobilele luate în folosință cu titlu gratuit nu pot fi considerate drept cheltuieli cu întreținerea și funcționarea acestora pentru a fi deductibile la comodat.

Drept urmare, în temeiul prevederilor Codului civil și având în vedere că imobilele în cauză nu aparțin societății, ci fac obiectul unui contract de comodat, organele de inspecție au concluzionat că întrucât cheltuielile în sumă totală de 176.798 (... lei + ... lei + ... lei + 1.600 lei) nu reprezintă cheltuieli cu funcționarea și întreținerea bunurilor ce fac obiectul contractului de comodat, ci sunt lucrări de investiții, aceste cheltuieli nu cad în sarcina comodatului S.C. ...S.R.L. și în consecință nu se încadrează în textul de lege prevăzut de art. 19 din Codul fiscal.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta a inclus în categoria cheltuielilor de exploatare suma de ... lei, fiind diminuat astfel profitul impozabil aferent anilor 2007, 2008 respectiv aferent perioadei ianuarie – iunie 2009.

Având în vedere cele reținute anterior, în sarcina S.C. ...S.R.L. s-a stabilit la control un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei x 16%).

În contestație petenta invocă următoarele:

- Sustinerile organelor de inspecție fiscală sunt argumentate cu prevederi din Codul civil, respectiv art.1560, art.1561, art.1564, art.1569, art. 1574 și art. 1575, și nu prevederile din Codul fiscal.

- sunt relevante prevederile pct.49, Secțiunea VI, cap.II din Anexa 1 la Ordinul Ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu privire la principiile contabile generale – Principiul prevalenței economice asupra juridicului, potrivit căruia *“Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai forma juridică a acestora”*

- în baza Contractului de comodat încheiat în data de 03.01.2005, d-nul ... și d-na ... în calitate de comodanți, au pus la dispoziția ... în calitate de comodat, pe o perioadă de 15 ani (03.01. 2005 – 03.01.2020), bunuri situate în localitatea ..., str. ..., nr. 162 (locatie unde S.C. ... S.R.L. are înregistrat sediul social și își desfășoară activitatea economică) astfel:

- ½ din teren arabil intravilan în suprafața totală de 10.148 mp;

- construcții compuse din – spațiu comercial (sala de vânzare și magazie în suprafața de 29,67 mp);

- grup sanitar în suprafață de 28,35 mp;

- hală pentru depozitare anvelope.

În cuprinsul contractului de comodat în cauză se stipulează:

- comodantul (persoana fizica)
- *comodantul (persoana fizica) are obligația sa nu-l împiedice pe comodatari sa fotoseasca imobilul pana la termenul stabilit;*
- comodatarii are libertatea de a face modificări la imobil, sa faca instalatii de gaz, apa, curent electric, fara consultarea prealabila a proprietarului, acesta considerandu-se dat;
- comodatarii este obligat la plata consumurilor de apa, gaz, curent electric, intretinerea si reparația curenta, reparații capitale, reparații de orice fel a imobilului, comparat cu diligența unui bun gospodar;
- *la sfarsitul perioadei împrumutului (ianuarie 2020) de folosința toate modificările si imbunatatirile de confort, reparații, etc intra in proprietatea comodantilor (persoane fizice) fara nici o obligație a acestora fata de comodatari;*

Intreaga activitate a firmei, constând in comerț cu accesorii auto (anvelope), respectiv aprovizionare, recepție, depozitare, vanzare se desfasoara la locația in cauza, iar faptul ca asociatul unic al firmei împreuna cu soția sa, in calitate de comodanti, dau in folosința bunurile in cauza cu titlu gratuit (in contract de comodat) este benefic din punct de vedere fiscal pentru SC ... SRL in speța, eliminandu-se astfel cheltuieli care ar diminua baza impozabila in ce privește impozitul pe profit, respectiv cheltuielile cu inchirierea acestor bunuri; bunuri (teren, spațiu de depozitare, spațiul comercial si birou) fara de care societatea ar fi in imposibilitatea de a funcționa, pe cale de consecința bunurile in cauza sunt necesare si vitale in desfasurarea activitatii si realizarii obiectivului fundamental al înființării si funcționării S.C. ... S.R.L., respectiv acoperirea cheltuielilor efectuate din venituri obtinute si obținerea unui profit.

- organele de inspecție fiscala nu au efectuat o identificare factica a imobilizărilor in cauza, neefectuand nici macar o deplasare la sediul social al subscrisei, toata verificarea efectuindu-se la sediul DGFP Mureș, fara a identifica starea de fapt, respectiv a faptului ca toata activitatea firmei se desfasoara la locația in cauza, iar achizițiile de bunuri si servicii la care se face referire in actul de control sunt utilizate in scopul desfasurării activitatii economice si pentru realizarea de operațiuni taxabile.

In baza contractului de comodat S.C. ...S.R.L. efectueaza achiziții de bunuri si servicii necesare desfasurării activitatii, respectiv cheltuieli cu intretinerea si reparațiile si cheltuieli cu amenajarile efectuate de către S.C. ...S.R.L. in calitate de comodatari asupra unor bunurilor puse la dispoziție de comodanti.

- cheltuiala aferenta amenajarilor efectuate asupra unor imobile luate in comodat intra sub incidența prevederilor art. 24 alin. 3 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit carora sunt considerate mijloace fixe amortizabile investitiile efectuate la mijloacele fixe "*care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea*".

- daca amenajarile au imbracat forma unor investitii, asa cum se susține in actul de control întocmit de organele de inspecție fiscala, la mijloacele fixe luate in comodat la pct. 111.2 din Catalogul privind clasificarea si duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 se prevede: „2. **Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.**

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, în cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora(...) Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații."

Având în vedere cele prezentate, investițiile efectuate de S.C. ... S.R.L., sub forma amenajărilor, se amortizează pe perioada prevăzută în **contract** în conformitate cu prevederile art. 24 alin. 3 lit. a și alin. 11 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 702 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:(...)

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

*70*2. (...)*

*In 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 rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.** "*

- perioada pentru care s-a încheiat contractul de comodat este de 15 ani (03.01.2005-03.01.2020), rezultând astfel intenția societății ... de a-și desfășura activitatea pe o perioadă mare de timp în locația pusă la dispoziție de comodanți.

- cheltuielile cu amenajarea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit (direct sau pe calea amortizării fiscale), deoarece bunurile imobile luate în comodat s-au folosit în scopul realizării de venituri, în conformitate cu art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit cărora cheltuielile aferente amenajărilor efectuate asupra unor imobile luate în comodat intra sub incidența prevederilor art. 24 alin. 3 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevedere conform căreia sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloace fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea și ca atare investițiile efectuate, sub forma amenajărilor se amortizează pe perioada contractului, organul de inspecție precizează în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis cu adresa nr. 3.374/05.05.2011 ca dispozițiile textului de lege invocat de petenta nu sunt incidente în speta, aceste prevederi se referă la investițiile efectuate la mijloace fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea, toate aceste contracte făcând parte din categoria contractelor cu titlu oneros, în timp ce contractul de comodat este un contract cu titlu gratuit. Organele de inspecție, precizează, totodată, ca potrivit art. 4 lit a) din Legea nr. 15/1994 privind capitalul imobilizat în active corporale și necorporale, „Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării: a) investițiile efectuate la mijloacele fixe

luate cu chirie;”- textul vizand mijloacele fixe luate in chirie si nu cele luate in comodat.

Din constatările redade în cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de control au analizat cu ocazia inspecției fiscale cheltuielile aferente amenajărilor efectuate de societate asupra imobilelor în cauză (luate in folosinta in baza Contractului de comodat din data de 03.01.2005) prin prisma prevederilor Codului civil, constatând că acestea ar fi nedeductibile datorită faptului că au făcut obiectul unor contracte de comodat, fără însă a fi analizată îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor prin prisma dispozițiilor Codului fiscal, respectiv dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării activității generatoare de venituri a contestatoarei.

Având în vedere cele reținute anterior, întrucât organul de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu s-a putut pronunța asupra stării de fapt fiscale respectiv daca, raportat la prevederile codului fiscal , lucrarile efectuate la bunurile luate in comodat au fost utilizate de societate in scopul realizarii de venituri impozabile, prin adresa nr. ...a D.G.F.P. Mureș – Biroul Soluționare Contestații, s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală punctul de vedere față de susținerile petentei în ceea ce privește starea de fapt fiscală privind îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor înregistrate cu achizițiile de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări încorporate în imobilele supuse analizei, respectiv efectuarea unei cercetări la fața locului în vederea verificării îndeplinirii condițiilor legale de deductibilitate a acestor cheltuieli.

Prin adresa nr. ..., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..., Activitatea de Inspecție Fiscală precizează că își menține punctul de vedere din actul de control și referatul cu propuneri de soluționare a contestației, emițând ipoteza potrivit căreia, "**de principiu**, dacă bunurile primite în comodat se utilizează în scopul desfășurării activității firmei, implicit, și achizițiile destinate bunurilor respective ar viza, evident, activitatea societății " , fara inasa ca organele de inspectie sa precizeze concret daca bunurile respective luate in comodat si implicit modificarile aduse acestora au fost sau nu utilizate de societate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Urmare solicitarii facute de D.G.F.P. Mureș – Biroul Soluționare Contestații, organele de inspectie din cadrul Activitatii de inspectie fisala au efectuat o cercetare la fata locului, fiind intocmit Procesul verbal nr. ...in care au consemnat urmatoarele:

- nu au fost prezentate organelor de control probe, justificari, in plus fata de cele puse la dispozitia inspectorilor la realizarea actiunii de inspectie fisala.

- din cheltuielile cu achizițiile inregistrate in conturile 611 „Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile” si 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, in suma totala de ... lei, o parte reprezinta cheltuielile efectuate pentru pavarea terenului intravilan luat in comodat, respectiv suma de ... lei ; operatiunea de pavare era terminata la finele perioadei supuse inspectiei, ultimul document care a vizat operatiunea respectiva fiind datat cu 22.08.2008, lucrare ce a fost tratata de unitate ca o reparatie (prin includerea directa pe conturile de cheltuieli a contravalorii materialelor si serviciilor destinate lucrarii respective), iar de organele de inspectie a fost considerata drept o investitie a carei valoare se recupereaza prin sistemul amortizarii.

- diferenta de suma inregistrata in conturile 611 si 628 la nivel de ... lei (... lei - ... lei) in mod eronat a fost inregistrata de catre societate in conturile respective acestea fiind in fapt lucrari de investitii neterminata .

- achizitiile in valoare totala de ... lei (panou solar, aeroterma, boiler, usi, etc.) inregistrate in contul 231 reprezinta imobilizari corporale in curs de executie, nefinalizate, nepuse in functiune; asa fiind, acestea nu ar fi putut fi utilizate, considera organele de inspectie.

- hala luata in comodat de catre S.C. ...S.R.L. reprezinta in fapt cota parte de 1/2 dintr-un imobil, cealalta jumătate, potrivit sustinerii administratorului, fiind utilizata de catre alta societate (S.C. ... S.R.L.), achizitiile facute pentru dotarea halei reprezentand instalatie termica, de apa, usi, etc., sunt destinate imobilului (halei) in intregul sau, vizand astfel cele doua societati (S.C. ...S.R.L. si S.C. ... S.R.L.); situatia este similara si pentru achizitia reprezentand cazan in valoare de ... lei, ce a fost inregistrata de societate direct pe mijloace fixe, bunul fiind supus si procesului de amortizare, fiind inregistrata pe cheltuieli (pana la finele perioadei supuse inspectiei) suma de ... lei, fara a proceda la vreo recuperare a cotei parti corespunzatoare (de 1/2) de la cealalta firma.

Corespunzator celor consemnate in procesul verbal anterior amintit in Adresa nr. ... organele de inspectie din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscală mai precizeaza urmatoarele:

- lucrarile de pavare a terenului (curte) au fost finalizate in cursul perioadei supuse inspectiei, imobilizarea corporala in cauza fiind astfel potrivit reglementarilor in materie amortizabila.

- achizitiile destinate halei luate in comodat (boiler, aeroterma, tevi, panou solar, tamplarie PVC, usi, etc. ce au fost integral inregistrate de catre S.C. ...S.R.L. in conturile 611, 628 si 231), vizeaza si partea de hala ce este utilizata de alta societate; in atare situatie numai cota parte de 50% din valoarea achizitiilor respective revine bunului luat in comodat de catre S.C. ...S.R.L.;

- cu exceptia pavajului si a cazanului, pentru celelalte achizitii destinate bunurilor luate in comodat de catre S.C. ...S.R.L. lucrarile nu erau finalizate, astfel ca nu se poate pune problema ca acestea ar fi concurat efectiv la desfasurarea activitatii societatii.

Pe baza celor consemnate anterior si a Procesului verbal incheiat cu ocazia cercetarii la fata locului, organele de inspectie considera ca in acceptiunea in care nu s-ar tine cont de prevederile Codului civil privind contractul de comodat, sumele cu care s-ar diminua obligatiile fiscale (impozitul pe profit si accesoriile aferente) stabilite in sarcina contribuabilului, prin Decizia nr. ...emisa in baza RIF nr. ... sunt urmatoarele:

- impozit pe profit = ... lei;

- accesorii aferente impozitului pe profit ... lei.

Totodata, organele de inspectie precizeaza ca proprietarul bunurilor date in comodat este si proprietarul societatii in cauza si considera ca prin operatiuni de dotare a unor bunuri date in comodat, proprietarul realizeaza un castig, ce nu poate ramane neimpozitat.

Fata de completarile aduse de Activitatea de Inspectie Fiscală prin adresa nr. ..., înregistrată la D.G.F.P. Mureş sub nr. ... si prin Procesul Verbal nr....intocmit cu ocazia verificarii facute la ... si anexat acesteia se retin urmatoarele :

Deși organele de inspecție susțin că nu li s-au prezentat probe, justificări în plus cu ocazia cercetării făcute la fața locului (la S.C. ... S.R.L.) față de cele puse la dispoziția inspectorilor la realizarea acțiunii de inspecție, din conținutul Procesului verbal nr. ...reiese că „ *hala luată în comodat de către S.C. ...S.R.L. reprezintă în fapt cota parte de 1/2 dintr-un imobil (există în interior un perete despartitor între cele două porțiuni), cealaltă jumătate, potrivit susținerii administratorului, fiind utilizată de către alta societate (S.C. ... S.R.L.)* ”, iar potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală întocmit cu ocazia inspecției - face obiectul contractului de comodat încheiat în data de 03.01.2005 „*...construcția Hala pentru depozitare anvelope cauciuc..., compusă din una hala, un hol, un birou, și una baie imobilul fiind situat în ..., strada ..., numărul 162- 164, județul Mureș...* ”. Din cele consemnate în procesul verbal încheiat de organele fiscale rezultă o altă stare de fapt față de cea redată în actele atacate (Decizia de impunere nr. ...și Raportul de inspecție fiscală nr....) că fiind existentă la momentul inspecției, fără însă ca organele de inspecție să specifice momentul la care a intervenit această modificare și dacă la stabilirea sumelor, precizate în adresa nr.... cu care s-ar diminua impozitul pe profit și accesoriile aferente acestuia, s-a ținut cont de acest moment (acesta putând apărea la începutul sau în orice moment al derulării contractului de comodat în baza căruia a fost dată spre folosință hala respectivă de ... și ...către S.C. ...S.R.L. și asupra căreia au fost aduse modificări de societatea verificată), respectiv dacă acesta ar avea o influență la determinarea cotei părți din cheltuielile înregistrate de S.C. ...S.R.L. și despre care organele de inspecție consideră că ar fi nedeductibile la societatea verificată întrucât nu s-a procedat la recuperarea cotei părți corespunzătoare de la cealaltă firmă (S.C. ... S.R.L.) despre care consideră organele de inspecție, că ar fi și ea beneficiara achiziției reprezentând cazan.

Referitor la suma de ... lei, reprezentând contravaloarea materialelor și serviciilor achiziționate pentru pavarea terenului arabil intravilan luat în comodat, lucrare ce a fost tratată de unitate ca o reparație (prin includerea directă pe conturile de cheltuieli a contravalorii materialelor și serviciilor destinate lucrării respective), potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au considerat această lucrare drept o investiție, și au considerat cheltuielile înregistrate de unitate în suma de ... lei ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

În procesul verbal nr. 19/09.02.2012, întocmit de organele de inspecție cu ocazia cercetării la fața locului și în Adresa nr.... transmisă Biroului de Soluționare Contestatilor de către Activitatea de Inspecție Fiscală se precizează că lucrările de pavare a terenului (curte) constituie în fapt o investiție care a fost finalizată în cursul perioadei supuse inspecției (ultimul document care a vizat operațiunea respectivă era datat cu 22.08.2008) și, ca atare, consideră că valoarea imobilizării corporale în cauză se recuperează prin sistemul amortizării, fără însă să rezulte din conținutul celor două documente transmise dacă, organele de inspecție la calculul impozitului pe profit în suma de 2.401lei, cu care au precizat în adresa mai sus menționată că s-ar diminua obligația fiscală (impozitul pe profit) stabilită în sarcina contribuabilului, prin Decizia de impunere nr. ...s-a ținut cont de cheltuielile cu amortizarea aferentă duratei de utilizare, respectiv care este cuantumul acestor cheltuieli și modul de determinare al acestora.

Având în vedere cele reținute anterior, organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii diferenței de impozit pe profit în suma de ... lei cu care consideră organele

de inspectie fiscala in Adresa nr. ... ca s-ar diminua impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.....

Referitor la precizarea facuta de organele de inspectie, potrivit careia prin operațiuni de dotare a unor bunuri date în comodat, proprietarul acestora realizează un câștig, ce nu poate rămâne neimpozitat, se impune facuta urmatoarea precizare:

La art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede: *“(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.”*, iar la pct. 135¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se precizează: *„Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedarea folosinței bunurilor, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent prin declarația privind venitul realizat aferentă anului fiscal respectiv valoarea investiției, în vederea definitivării impunerii.”*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, se reține faptul că, intrucat imobilele ce fac obiectul contractului de comodat nu sunt în patrimoniul contestatoarei, nu au implicații fiscale de natură a prejudicia bugetul de stat deoarece proprietarul are obligația declarării la organul fiscal competent a valorii investiției în vederea impunerii acestor venituri, bugetul statului nefiind astfel prejudiciat întrucât ceea ce pentru una din părțile contractante (comodatar) reprezintă cheltuiuală deductibilă, pentru cealaltă parte (comodant) reprezintă venit impozabil.

În contextul considerentelor prezentate, se reține ca în baza documentelor existente la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit ce ar ramane stabilit suplimentar in sarcina unitatii în cuantum de ... lei (... lei - 2.401lei), drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și argumentele aduse de petenta în susținerea contestației.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"**, coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, **iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei x 16%), urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat, să procedeze la o nouă verificare vizând aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis prezenta, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie, de argumentele petentei aduse în susținerea contestației cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.**

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor și a penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar Decizia de impunere nr. ..., urmează a fi desființată parțial în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se desființează parțial Decizia de impunere nr. ..., și pentru majorările de întârziere/dobânzile în cunatum de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit.**

III. Referitor la constatările redată la Cap.III, Taxa pe valoarea adăugată lit.b) din raportul de inspecție fiscală

Constatarea prezentată la cap. C) pct. II din prezenta decizie de soluționare a contestației, are influență și asupra taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, S.C. ...S.R.L. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării unor lucrări la bunuri luate în comodat de la persoanele fizice ... și ..., motiv pentru care la control s-a reținut că, întrucât beneficiarii acestor achiziții sunt terțe persoane (fizice) și nu S.C. ...S.R.L., sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (pentru bunuri) și ale art. 129 alin. (4) lit. b) din același act normativ (pentru prestări servicii), iar suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina unității ca obligație de plată la bugetul statului .

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în suma de mai sus, organele de inspectie au calculat majorari de întârziere în sumă totală de **...lei**.

În contestație formulata petenta sustine ca sunt netemeinice si nelegale constatările organelor de inspectie fiscala in ce privește TVA stabilita suplimentar in cuantum de ... lei, aferenta achizitiilor de bunuri si servicii necesare amenajarii dotării, intretinerii si reparațiilor asupra unor bunuri (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial si birou) puse la dispoziție de comodanti (persoane fizice), din urmatoarele motive:

- taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii, efectuate in scopul amenajarii, dotării, intretinerii si reparațiilor, bunurile (teren, spațiu de depozitare spațiu comercial si birou) puse la dispoziție de comodanti (persoane fizice), este deductibila deoarece imobilizările in cauza s-au folosit in scopul realizarii de operațiuni taxabile, in conformitate cu art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, care stipuleaza ca " (2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;*"

- bunurile si serviciile in cauza nu au fost puse la dispoziția altor persoane cu titlul gratuit asa cum in mod eronat susțin organele de inspectie fiscala, acestea fiind utilizate doar de societate, in scopul realizarii de operațiuni taxabile.

- daca imobilizările in cauza puse la dispoziție de comodanti, vor fi restituite proprietarilor, doar atunci se considera ca bunurile de capital („modernizarea-amenajarea si dotarea") si-au incetat existenta in cadrul activitatii economice a ...(comodatarul), conform art. 149 alin. 4 lit. d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si pct. 54 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, iar societatea care a efectuat modernizarea este obligata sa ajusteze taxa dedusa inițial, in conformitate cu prevederile art. 149 alin. 5 lit. c din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Referitor la acest ultim aspect mentionat de petenta in contestatie si enuntat mai sus, organele de inspectie in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei transmis Biroului de Solutionarea Contestatiilor din cadrul D.G.F.P. Mures precizeaza ca, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala au aratat ca bunurile si serviciile au fost puse la dispozitia altor persoane cu titlu gratuit, astfel, potrivit art.149 alin.(2) din Codul fiscal care prevede ca „*Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d)*”, considerand ca taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta bunurilor de capital in cauza, nu se ajusteaza.

În speță, oganele de control au considerat că, investițiile efectuate de S.C. ...S.R.L. asupra imobilului (compus din teren arabil intravilan si constructiile: spatiu comercial si hala pentru depozitare anvelope) luat in comodat in baza contractului din 03.01.2005, rămân în proprietatea persoanelor care sunt proprietari de drept ai terenului, operațiunile echivalând cu punerea la dispoziție în mod gratuit a bunurilor si serviciilor achiziționate de societate, fiind asimilate livrărilor de bunuri cu plată potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, respective prestărilor de servicii efectuate cu plată potrivit prevederilor art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial".

Iar art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

[...]

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane."

Prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 invocate de organele de inspecție fiscală, ca fiind aplicabil în speta se referă la preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, respectiv prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, se referă la serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că bunurile și serviciile achiziționate (pavaj, manopera montare pavaj, usi, materiale și servicii pentru instalația termică și de apă, cazan, tamplărie PVC, panou solar, etc.) au fost utilizate pentru efectuarea unor lucrări de investiții localizate la imobile ce fac obiectul Contractului de comodat din data de 03.01.2005 în baza caruia d-nul ... și d-na ... în calitate de comodanți, au pus la dispoziția societății ... în calitate de comodatari, cu titlul de împrumut pe o perioadă de 15 ani (03.01.2005- 03.01), imobilele respective pentru desfășurarea de către aceasta de activități autorizate.

În speta, este vorba de bunuri și servicii care au fost achiziționate de societate pentru a fi folosite pentru efectuarea unor lucrări de investiții la imobile puse la dispoziția ei.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferent bunurilor/serviciilor achiziționate, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile".

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat

de utilizarea acestora "în folosul operațiunilor sale taxabile". Orice persoana înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestațiilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât, bunurile și serviciile care fac obiectul analizei au fost destinate, unor operațiuni de modernizare (constând în pavare curte, înlocuirea instalației de apă, înlocuirea instalației termice de pe gaz pe lemne, panou solar, etc.) investiții care au fost localizate la bunuri imobile ce fac obiectul contractului de comodat, referitor la deducerea TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de unitatea verificată pentru lucrările respective, se rețin prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) și ale art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal, unde se stipulează:

Art. 149 "Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital", stipulează:

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane.

art. 125¹ "Semnificația unor termeni și expresii"

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu".

Din prevederile legale anterior citate se reține că, în categoria bunurilor de capital se includ toate activele corporale fixe, indiferent de forma contractului prin care aceste mijloace fixe se pun la dispoziția persoanei respective, inclusiv dacă acestea fac obiectul unui contract de comodat.

În situația în care bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile, mecanismul ajustării fiind prevăzut de art. 149 alin. (2) - (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia investițiile în cauză s-au efectuat în interesul societății în vederea desfășurării activității sale taxabile, se reține faptul că, nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, nu au analizat

îndeplinirea condițiilor de deductibilitate prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv dacă bunurile și serviciile în cauză sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, astfel organele de soluționare a contestației în baza documentelor existente la dosarul cauzei nu s-au putut pronunța cu privire la îndeplinirea condițiilor legale privind deductibilitatea taxei deduse.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile pct. 9.10 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, prin adresa nr. 20.194/18.01.2012, Biroul Soluționare Contestații a solicitat Activității de Inspecție Fiscală, exprimarea punctului de vedere în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor efectuate de societate.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr. ..., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. 9.605 din data de 10.02.2012, organele de inspecție fiscală, referitor la taxa pe valoarea adăugată, au comunicat doar faptul că în acceptiunea în care nu s-ar ține cont de prevederile Codului civil privind contractul de comodat, sumele cu care s-ar diminua obligațiile fiscale (taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente) stabilite în sarcina contribuabilului, prin Decizia nr. ...emisa în baza RIF nr. ..., sunt următoarele:

- taxa pe valoarea adăugată cu ... lei;
- majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată cu ... lei;

fără ca Activitatea de Inspecție Fiscală să efectueze o analiză privind îndeplinirea condițiilor de deductibilitate, prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferenta achizițiilor destinate realizării lucrărilor încorporate în imobilele luate spre folosință de S.C. ...S.R.L. în baza contractului de comodat din data de 03.01.2005, respectiv dacă achizițiile în cauză sunt sau nu destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În contextul considerentelor anterior prezentate se reține că, organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, cu care considera organele de inspecție fiscală în Adresa nr. ... ca s-ar diminua taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar Decizia de impunere nr...., drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a T.V.A. în sumă totală de ... lei, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, **iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată** parțial Decizia de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei**, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie, de argumentele petentei aduse în susținerea contestației cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar Decizia de impunere nr. ..., **urmează a fi desființată parțial în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei**, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se desființează parțial Decizia de impunere nr. ..., și pentru majorările de întârziere/dobânzile aferente în cunatum de ... lei.**

IV. Referitor la constatările redată la Cap.III, Taxa pe valoarea adăugată lit.a) din raportul de inspecție fiscală

In fapt, prin adresa nr. ..., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., Garda Financiară Mureș a solicitat efectuarea verificărilor necesare pentru stabilirea în întregime a obligațiilor fiscale aferente constatărilor consemnate în Procesul verbal nr...., încheiat ca urmare a unui control operativ și inopinat efectuat la S.C. ...S.R.L., menționând faptul că, un exemplar al procesului verbal a fost trimis Parchetului de pe lângă Judecătoria ... pentru continuarea verificărilor.

Prin urmare, cu ocazia verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au fost reținute următoarele:

- din constatările consemnate de comisarii Gărzii Financiare Mureș în Procesul verbal nr....rezultă că, urmare inventarierii marfurilor (anvelope noi si alte tipuri de marfuri) din „ GESTIUNEA 2- NOI”, efectuată de organele de control, în data de 04.11.2010, s-a constatat **o lipsă din gestiune în valoare de ... lei.**

- având în vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.d), coroborate cu prevederile

art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reținut că, bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, fapt pentru care **societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.**

Ca urmare a celor consemnate de comisiile Garzii Financiare Mures in Procesul verbal nr...., întrucât unitatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune, la control organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, determinată astfel:

-a fost stabilită cota medie de adaos comercial practică de societate în cursul anului 2010 de 22,9 % (rulaaj cont 378/rulaaj cont 371/ x 100 = ... lei/... lei x 100);

- s-a determinat adaosul comercial aferent mărfurilor lipsă în gestiune comercializate fără a se evidenția în contabilitate, acesta fiind în sumă de ... lei (... lei X 22,9 %);

- au fost determinate veniturile obținute din valorificarea marfurilor constatate lipsa în gestiune, acestea fiind în suma de ... lei (... lei valoarea la pret de achiziție + ... lei adaos comercial).

- a fost colectată taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei x 24%).

- organele de inspectie au constatat ca, urmare controlului efectuat de comisiile Gărzii financiare, societatea verificată, cu nota contabilă nr. 11/30.11.2010, prin articolul contabil 635 „ Cheltuieli cu alte impozite și taxe” = 4427 „, Taxa pe valoarea adăugată colectată”, a înregistrat o parte din taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de comisiile Gărzii financiare, și anume suma de ... lei; ca atare, la data inspectiei fiscale, taxa pe valoare adăugată necollectată aferentă mărfurilor lipsă în gestiune, comercializate fără a fi evidențiate în contabilitate, este în sumă de **... lei** (... lei - ... lei).

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina unității au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de **... lei**, la calculul accesoriilor organele de inspectie au avut în vedere taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, achitat în plus de unitatea potrivit fișei pe platitor (anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscală).

În contestație petenta susține că organele de inspectie fiscală, în mod eronat au preluat constatările Gărzii Financiare Mureș, doar din Procesul verbal nr. 705489/MS/10.11.2010, fără a analiza în totalitate rezultatele inventarierii efectuate în data de 04.11.2010, respectiv constatările din Procesul verbal de constatare și sancționare al contravențiilor nr. 210249 /10.11.2010, stăind în mod eronat și nelegal în sarcina societății obligație de plată de natură TVA în suma de ... lei aferentă mărfurilor lipsa în gestiune.

...nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala din urmatoarele motive:

- societatea comercializează atât anvelope noi cât și anvelope uzate, dar gestiunea acestora este comună, în evidența contabilă, contul de evidențiere a acestora fiind 3710 Mărfuri în depozit, ca urmare rezultatele inventarierii trebuiau valorificate global, respectiv prin compensarea plusului la inventar cu minusul la inventar rezultând un minus la inventar în valoare de ... lei (... lei-... lei);

- rezultatele inventarierii au fost tratate și analizate în două acte de control distincte, contrar normelor legale în vigoare, respectiv a pct. 40 alin.(3) din O.M.F.P

nr 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventariii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

- sunt netemeinice si nelegale constatările organelor de inspecție fiscală in ce privește TVA colectata in cuantum de ... lei (... lei-... lei), reprezentând diferența dintre TVA colectata stabilita de Garda Financiara Mureș (preluata de organele de inspecție fiscală in Raportului de inspecție fiscală nr. 89 incheiat la data de 07.02.2011, fara a analiza in totalitate rezultatele inventarierii efectuate in data de 04.11.2011 si valorificarea acestora conform prevederilor legale in materie) si TVA colectata înregistrata in evidenta contabila a SC ... SRL (urmare a valorificării rezultatelor inventarierii, conform prevederilor legale amintite, in speța prin compensarea plusurilor de inventar cu lipsurile de inventar).

Cu privire la constatările cuprinse în Procesul verbal nr....intocmit de comisarii Garzii Financiare Mures, care a stat la baza emiterii de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., respectiv a Deciziei de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comisarii Gărzii Financiare Mureș prin adresa nr. ...(anexata in copie la dosarul cauzei) au solicitat Parchetului de pe lângă Judecătoria ... dispunerea începerii cercetărilor specifice, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, și anume: "omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate".

În drept, potrivit prevederilor art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **"(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

In cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatarea de către organele de control a lipsei din gestiune a marfurilor comercializate fara a fi evidentiata in contabilitate, ceea ce a condus la diminuarea nejustificată a obligației fiscale a S.C. ...S.R.L.constând în taxă pe valoarea adăugată de plată, fapta asupra căreia urmează să se pronunțe organele de cercetare și urmărire penală sesizate de organele de inspecție fiscală.

În consecință, confirmarea sau infirmarea faptelor consemnate de comisarii Gărzii Financiare Mureș în Procesul verbal nr. ...intocmit de comisarii Garzii Financiare Mures - care au fost preluate și valorificate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. ...care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală -, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea, reducerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat.

Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... și cercetările care urmează a se efectua pe latura penală există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul", respectiv art.22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că "întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii".

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora "hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Conform principiului de drept potrivit căruia "accessorium sequitur principale", soluționarea contestației **va fi suspendată și în ceea ce privește majorările de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că **“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...”**”.

V. Referitor la constatările redade în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. ..., la Cap. III, Impozit pe profit lit.b), lit.c) si Taxa pe valoarea adăugată lit.c), în legătură cu care petenta nu prezintă în susținerea contestației motive de fapt și de drept.

Prin Decizia de impunere nr....privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată în speță, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. impozit pe profit în quantum total de ... lei și accesorii aferente în sumă totală de ... lei (... lei majorările de intarziere + ... lei penalitati de intarziere), precum și taxă pe valoarea adăugată de plată în quantum total de ... lei și majorările de intarziere aferente în quantum total de ... lei .

Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei + ... lei), majorari de intarziere aferente in suma de ... lei (... lei + ... lei) si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei (... lei +... lei), taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei si majorari de intarziere aferente în sumă de ... lei, stabilite ca urmare a deficiențelor redade la lit. B, pct.2, pct.3 si pct.6 din considerentele prezentei decizii, se reține că, petenta nu aduce nici un argument de fapt si de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației .

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]

iar, la pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează următoarele:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării. ”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și

faptul că societatea nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea contestației, se va **respinge** contestația formulată de S.C. ...S.R.L. **ca nemotivată pentru** impozitul pe profit în sumă de ... **lei**, majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... **lei** și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... **lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... **lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr....privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală întocmită de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **suma totală de ... lei**, compusă din:

- ... **lei** reprezentând impozit pe profit;
- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... **lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- ... **lei** reprezentând impozit pe profit;
- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... **lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit; - ...

lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

3. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. ...S.R.L. pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- ... **lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

...