

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 78 din 23 septembrie 2008

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. S.R.L.** din, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei il reprezinta suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata;
- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"1. [...] intre SC SRL si SC E..... SRL exista un contract de inchiriere prin care prima in calitate de locatar inchiriaza de la a doua (locator) un complex comercial situat in, str..... nr....., jud.Prahova. Potrivit contractului de inchiriere, locatarul avea obligatia de a plati locatorului o suma cu titlu de chirie stabilita lunar de catre parti la valoarea de lei. Ulterior, prin actul aditional nr...../....., partile stabilesc ca in afara chiriei prestate, locatarul sa achite locatorului o taxa intitulata de catre parti "taxa intretinere complex" menita sa duca in final la echilibrarea cheltuielilor locatorului cu intretinerea complexului si, in final, la extinderea in vederea maririi suprafetei inchiriate.

Este evident ca partile au stabilit o chirie majorata prin actul aditional, o chirie complexa formata dintr-o suma fixa (..... lei) si una variabila, pe baza eforturilor lunare ale locatorului pentru mentinerea complexului la standarde moderne.

[...] organul de control "talmaceste" taxa de intretinere complex ca fiind in realitate cheltuiala care sprete valoarea imobilului inchiriat (desi partile s-au inteles altfel) si considera ca aceasta taxa nu este deductibila fiscal fiind supusa amortizarii in conditiile [...] in care se considera ca s-ar refactura de catre locator catre locatar valoarea unor lucrari de constructii in curs!!! [...] Insa, citind facturile constatam ca ele cuprind o taxa (diferenta de chirie) si nu niste lucrari in favoarea SC SRL!!! Si atunci, se pune firesc intrebarea: care ar fi fost temeiul unei inregistrari contabile pe investitii in curs

pentru societatea controlata in conditiile in care atat in contract cat si in factura se mentioneaza "taxare intretinere complex"? [...].

2. O alta situatie in raport cu care se stabileste o diferenta de impozit este cea legata de factura emisa de catre SC O..... SRL, nr...../..... in valoare de lei privind livrarea si montajul de tamplarie PVC, factura care apreciem noi ca in mod corect a fost inregistrata ca si cheltuiala materiala sau privind prestarile de servicii din partea tertilor.

Si aici organul de control apreciaza eronat ca aceasta cheltuiala reprezinta o investitie deoarece este o "modernizare" a spatiului comercial, marind gradul de confort si ambient. [...]. Este evident ca acea factura inglobeaza pe de-o parte o cheltuiala materiala (ferestrele) iar pe de alta parte un serviciu (transport si montaj). Daca am merge din nou la absurd ar trebui sa apreciem ca ferestrele PVC trebuiesc amortizate in 30 de ani (amortizarea imobilelor constructii) in timp ce durata lor de eficienta este data de producator intre 5 si 10 ani. Numai din aceasta diferenta ar rezulta ca nu discutam de o operatiune de modernizare a constructiei locatorului ci de o cheltuiala materiala directa si un serviciu direct prestat de catre terti in favoarea locatarului. De asemenea, nu s-a avut in vedere tabloul anexa al tamplariei PVC din care rezulta clar ca valoarea fiecarei ferestre in parte o califica ca fiind un obiect de inventar de natura mijloacelor fixe!!! [...].

3. Referitor la relatia cu SC L..... SRL, reamintim ca cu societatea comerciala L..... SRL, SC SRL are relatii comerciale stabilite prin contractul de inchiriere din prin care se ia cu chirie de catre noi imobilul situat in, km..... [...]. La randul nostru, am subinchiriat acest imobil catre societatea comerciala FC SRL, si ea parte din grupul economic. Am facturat chiria catre sublocator EXACT LA ACEEASI VALOARE CU CHIRIA ACHITATA DE CATRE NOI LA PROPRIETARUL L....., realizand astfel venituri supuse impozitarii!!

Sub acest aspect aratam ca in luna 2008, prin factura/....., proprietarul locator SC L... SRL factureaza catre locatorul SC SRL suma de lei la care se adauga TVA in valoare de lei cu titlu "rata 1 conform contract - refacturare". In luna se emit de catre locator catre locatar un numar de facturi (.....;;; si) prin care se factureaza avize, racordari si proiectare. Atat in luna 2008 cat si in luna 2008, societatea noastra a facturat chiria catre subchiriasul FC SRL incasand venituri la care se adauga TVA. Per total operatiuni, sumele erau corespondente astfel incat nu se datora TVA la stat. [...]

PROBLEMATICA TVA

Necesita o apreciere distincta deoarece aici concluziile sunt absolut nefondate. Spunem aceasta deoarece inspectia, stabilind cheltuieli nedeductibile a tras concluzia ca si TVA-ul aferent este nedeductibil. Fals si nefondat. Si iata de ce:

A. SITUATIA RELATIEI CU E.....:

- [...]daca apreciem ca ar fi aplicabile in situatia modernizarilor regulile amortizarii, TVA-ul aferent modernizarilor ESTE DEDUCTIBIL IN LUNA!!!! Insa el este inlaturat de catre inspectie. Aceeasi situatie si cu "taxa de intretinere complex" apreciata ca refacturare de lucrari!!!; este evident ca in aceasta situatie ar fi trebuit acceptate drept cheltuieli lunare si costurile amortizarii, ceea ce ar duce la micșorarea bazei impozabile si a impozitului pe profit; [...].

B. SITUATIA RELATIEI CU L.....

Aici problema este de a sti daca mentiunea "refacturare lucrari" de pe factura este conform contractului de inchiriere sau nu. In ambele variante TVA-ul nu trebuia inlaturat de la deductibilitate. Deci:

a) varianta in care acceptam ca operatiunea facturata este CHIRIE si s-a inregistrat o eroare la facturare - este clar TVA deductibil;

b) varianta in care mentiunea "refacturare lucrari" este retinuta ca atare de inspectia fiscala: in acest caz se aplica regulile amortizarii la chirias, deci acceptam ca imobilul si-a sporit valoarea (la final) sau acceptam ideea "investitii in curs" DAR IN AMBELE CAZURI TVA-ul ESTE DEDUCTIBIL IN LUNA!!!! [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. S.R.L. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"III.1 Impozitul pe profit

Anul 2005

1) In luna 2005, societatea a inregistrat in cheltuieli suma de lei, reprezentand tamplarie PVC livrata de furnizorul SC O..... SRL, asa cum rezulta din factura seria nr...../....., [...]. Ca si in prezent, si in anul 2005, aceasta desfasura activitatea in spatiul inchiriat de la SC E..... SRL, in baza contractului valabil incepand cu data de

Amenajarea cu tamplarie PVC si geamuri termopan nu reprezinta o cheltuiala materiala sau privind serviciile efectuate de terti, asa cum eronat a fost evidentiata de societate, ci este de natura modernizarilor, respectiv investitiilor, asa cum sunt definite la art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 Republicata [...].

Nerespectarea reglementarilor legale mentionate mai sus, precum si a art.24 alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, [...], are drept consecinta stabilirea suplimentara de catre organele de inspectie fiscala a unor cheltuieli nedeductibile in suma de ROL (..... RON).

2) In declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2005, [...], societatea a inregistrat eronat la rd.38, o pierdere reportata din anii precedenti in suma de lei, [...].

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus (la pct.1 si 2), organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile aferenta anului 2005, [...].

Rezulta un impozit suplimentar stabilit de inspectia fiscala in suma de lei [...].

Anul 2006

Referitor la modul de determinare de catre societate a bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au retinut ca deficienta, in mod similar anului 2005, inregistrarea pe costuri a valorii tamplariei PVC si a montajului acesteia (total 17.137 lei) la cladirea inchiriată de la SC E..... SRL, in baza facturilor emise de SC U..... SRL [...].

Societatea nu a respectat prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 Republicata, capitolul I lit.A pct.7 din HG nr.909/1997 si respectiv art.24 alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 modificata si completata, fapt ce a condus la stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a unui profit impozabil in suma de lei [...] cu o diferenta in plus de lei si a unui impozit datorat de lei [...], cu o diferenta de lei [...].

Anul 2007

[...]. Baza impozabila determinata de societate, a fost majorata de catre organele de inspectie fiscala, ca urmare a stabilirii suplimentare a cheltuielilor nedeductibile de lei, respectiv:

1) lei cheltuieli privind consumul obiectelor de inventar si privind servicii prestate de terti, inregistrate eronat, care reprezinta valoarea tamplariei PVC si a montajului acesteia la cladirea inchiriata de la SC E..... SRL, facturate de SC U..... SRL [...]

2) lei cheltuieli inregistrate eronat, refacturate de SC E..... SRL ca "intretinerea complexului inchiriat", ce reprezinta valoarea unui proiect privind extinderea cladirii in care SC SRL desfasoara activitatea comerciala si taxa achitata la Inspectoratul de Stat in Constructii; [...].

In consecinta, profitul impozabil stabilit la control este de lei si impozitul aferent lei, cu o diferenta de lei fata de debitul inregistrat de societate [...].

Perioada 01.01 - 31.03.2008

Din verificarea modului de determinare a rezultatului fiscal, au fost constatate aspecte referitoare la evidentierea de catre societate, in conturile de cheltuieli, a contravalorii unor lucrari de constructii si servicii, avand la baza facturi emise de SC E..... SRL si SC L..... SRL, unde societatea verificata are calitatea de asociat. Astfel,:

1) In cazul SC E..... SRL

Operatiunile reflectate in facturile emise de acesta, reprezinta refacturari de lucrari si servicii in valoare de lei, care, initial au facut obiectul tranzactiilor inregistrate de catre SC E..... SRL in calitate de client si alte societati furnizoare [...].

[...], asa-zisa <intretinere complex> reprezinta in fapt lucrari de investitii pentru un activ ce apartine furnizorului si nu cheltuieli deductibile care sa participe la realizarea obiectului de activitate al SCSRL.

2) In cazul SC L..... SRL

In luna 2008, societatea a inregistrat cheltuieli privind chiriile (cont 612) in suma de lei, in baza unei facturi emise de SC L..... SRL Ploiesti [...], in care, la denumirea bunurilor/serviciilor s-a in scris mentiunea "contravaloare rata 1 conform contract"; initial, aceasta a fost in scrisa in factura seria nr...../....., emisa de furnizorul SC LC SRL catre clientul SC L..... SRL

In concluzie, SC SRL nu a prezentat documente care sa justifice continutul economic al tranzactiei refacturate de SC L..... SRL si necesitatea inregistrarii acesteia ca si cheltuiala aferenta activitatii desfasurate.

In consecinta, prin evidentierea cheltuielilor refacturate de SC E..... SRL si SC L..... SRL, SC SRL a incalcat prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si respectiv pct.22 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, [...].

Fata de pierderea fiscala in suma de lei determinata de societate, controlul a stabilit un profit impozabil in suma de lei, ca urmare a majorarii cuantumului cheltuielilor nedeductibile cu valoarea refacturarilor de lei [...] si un impozit aferent de lei.

Sintetizand constatarile privind impozitul pe profit, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, a fost stabilit un debit suplimentar de lei, [...].

Pentru neconstituirea si nedeclararea in totalitate a impozitului pe profit datorat, potrivit art.119 din OG nr.92/2003 Republicata, au fost calculate accesorii in suma totala de lei (..... lei majorari de intarziere + lei penalitati) [...].

III.2 Taxa pe valoarea adaugata

TVA deductibila

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA deductibila in suma de lei, cu o diferenta de lei, din care:

- lei aferenta refacturarea cheltuielilor de catre SC E..... SRL si SC L..... SRL, asa cum am prezentat detaliat la pct.1 "Impozit pe profit";
- lei aferenta sumelor inregistrate de SC SRL ca avansuri (cont 409), [...];
- lei TVA deductibila aferenta cheltuielilor refacturate in luna 2008, de SC E..... SRL si SC L..... SRL, care au reprezentat valoarea investitiilor in curs aferente constructiilor din patrimoniul acestora; [...].

Avand in vedere aspectele prezentate, inspectia fiscala constata ca societatea verificata nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, [...].

Consecinta fiscala a nerespectarii prevederilor legale mentionate o reprezinta diminuarea TVA dedusa de societate cu suma de lei.

[...]. Diminuarea de catre organele de inspectie fiscala a TVA deductibila inregistrata de societate cu suma de lei, asa cum am aratat anterior, genereaza stabilirea obligatiei suplimentare de plata a taxei in acelasi cuantum; pentru aceasta, au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin **Raportul de inspectie fiscala** incheiat in data de de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la S.C. S.R.L., s-a verificat modul de determinare si evidentiere a obligatiilor fata de bugetul general consolidat.

Verificarea impozitului pe profit a cuprins perioada 01 ianuarie 2005 - 31 martie 2008, verificarea taxei pe valoarea adaugata a cuprins perioada 01 ianuarie 2005 - 30 aprilie 2008, iar diferentele suplimentare stabilite la control au fost contestate in intregime.

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie "*Comert cu ridicata nespecializat de produse alimentare, bauturi si tutun*" - cod CAEN 5139.

1) Referitor la diferenta de impozit pe profit contestata in suma de lei si accesoriile aferente in suma totala de lei:

In urma verificarilor efectuate la S.C. S.R.L., organele de inspectie fiscala au constatat deficiente privind modul de determinare a profitului impozabil, in sensul diminuarii acestuia de catre societatea comerciala cu suma totala de lei, reprezentand lei cheltuieli nedeductibile fiscal si lei pierdere reportata in anul 2005 din anii precedenti, dar nejustificata.

Cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala de lei se compun din:

- lei amenajare cladire inchiriata cu tamplarie PVC si geamuri termopan;
- lei refacturari de lucrari de constructii aferente unor investitii in curs ce nu apartin societatii contestatoare.

Diferenta suplimentara stabilita la impozit pe profit in suma de lei (..... lei x 16%) a rezultat din diminuarea cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite la control cu

pierdere fiscala inregistrata de societatea comerciala in trimestrul I 2008 in suma de lei (..... lei - lei = lei).

Prezentam mai jos detaliat deficientele constatate la control privind impozitul pe profit.

a) In **perioada anilor 2005, 2006 si 2007**, societatea a inregistrat ca si cheltuiala deductibila suma totala de lei (..... lei RON + lei + lei) reprezentand contravaloare tamplarie PVC si montajul acesteia in spatiul comercial inchiriat de la S.C. "E....." S.R.L., contrar prevederilor art.24 alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 republicata si capitolul I lit.A pct.7 din H.G. nr.909/1997;

b) In declaratia privind impozitul pe profit pentru **anul 2005**, inregistrata la organul fiscal sub nr...../....., societatea a inregistrat la randul 38 o pierdere reportata din anii precedenti in suma de lei, fara a prezenta evidenta fiscala din care sa rezulte cuantumul pierderii si carui exercitiu ii apartine, contrar prevederilor art.26 din Legea nr.571/2003 si pct.74 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare;

c) In **anul 2007**, ca si in **trimestrul I 2008**, societatea a inregistrat pe costuri suma de lei facturata de S.C. "E....." S.R.L., suma care in fapt reprezinta refacturari de lucrari si servicii care initial au facut obiectul tranzactiilor inregistrate de catre S.C. "E....." S.R.L. in calitate de client si alte societati furnizoare, contrar prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 si pct.22 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare;

d) In luna **martie 2008** societatea a inregistrat ca si cheltuieli privind chiriile suma de lei in baza unei facturi emise de S.C. "L....." S.R.L. in care, la denumirea bunurilor/serviciilor s-a inregistrat mentiunea "*contravaloare rata 1 conform contract*", insa initial aceasta suma a fost inregistrata intr-o factura fiscala emisa de furnizorul S.C. "LC" S.R.L. catre clientul S.C. "L....." S.R.L., iar S.C. S.R.L. nu a prezentat documente care sa justifice continutul economic al tranzactiei refacturate si necesitatea inregistrarii acesteia ca si cheltuiala aferenta activitatii desfasurate. Au fost incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 si pct.22 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe total perioada verificata - ianuarie 2005 - martie 2008 - ca urmare a deficientelor constatate la control si avand in vedere rezultatul fiscal stabilit de societatea comerciala, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara privind impozitul pe profit in suma de lei, aferent careia, conform prevederilor art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Deși societatea comerciala contesta in intregime impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de lei, totusi contestatia nu este motivata decat pentru suma de lei.

Pentru diferenta de impozit pe profit in suma de lei (..... lei x 16%) provenind din reportarea in anul fiscal 2005 a unei pierderi fiscale din anii precedenti in suma de lei, societatea comerciala nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei.

Art.206 alin.(1) lit.c) si d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

„(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept; [...].”

iar **Instructiunile** pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin **Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.519/2005** precizeaza la **pct.12.1 lit.b)**:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) [...]

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii; [...].”

Avand in vedere cele precizate mai sus, pentru suma de lei reprezentand diferenta impozit pe profit, ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei, **se va respinge contestatia ca nemotivata.**

a) Referitor la contravaloarea tamplariei PVC si montajul acesteia la un spatiu luat cu chirie de la S.C. "E....." S.R.L., in suma totala de lei, precizam urmatoarele:

* Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in perioada 2005 – 2007, societatea comerciala a inregistrat direct in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, in baza facturilor emise de prestatori, contravaloarea tamplariei PVC si montajul acesteia la un spatiu luat cu chirie, cheltuieli in suma totala de lei (..... lei in anul 2005 + lei in anul 2006 + lei in anul 2007), careia ii corespunde un impozit pe profit in suma totala de lei (..... lei x 16%).

Organele fiscale au considerat ca aceasta suma reprezinta o modernizare a cladirii inchiriate, care se inregistreaza pe cheltuieli de catre societatea contestatoare sub forma de amortizare, esalonat pe durata initiala a contractului de inchiriere sau pe durata normala de utilizare ramasa a cladirii inchiriate.

* Prin contestatia formulata, S.C. S.R.L. considera ca in aceasta situatie nu este vorba de o modernizare a constructiei locatorului, ci de o cheltuiala materiala directa (costul ferestrelor) si un serviciu direct prestat de catre terti in favoarea locatarului (transport si montaj).

* In fapt, in baza Contractului de inchiriere incheiat intre S.C. "E....." S.R.L. - in calitate de proprietar si S.C. S.R.L. - in calitate de chirias, valabil incepand cu data de si pe o perioada nedeterminata, societatea comerciala contestatoare a inchiriat un complex comercial situat in, str....., nr....., in vederea desfasurarii activitatii comerciale.

Conform art.4 din Contract, "*Amenajarile aduse de chirias complexului comercial vor fi suportate de catre acesta cu dreptul de a le recupera din chiria datorata proprietarului [...].”*

In anii 2005, 2006 si 2007, S.C. S.R.L. a efectuat investitii la acest mijloc fix luat cu chirie, constand in achizitie si montare tamplarie aluminiu si PVC cu geam termopan, in valoare totala de lei.

Societatea comerciala a considerat ca achizitia tamplariei reprezinta o cheltuiala materiala, iar montajul acesteia o prestare de servicii din partea tertilor, drept pentru care investitia a fost inregistrata in contul 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*" si respectiv contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*".

* Legislatia in vigoare din perioada analizata prevede urmatoarele:

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - [...]

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]

i) amortizarea, in limita prevazuta la art. 24; [...].

Art.24. - [...]

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

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea;

[...]

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza: [...]

c) pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune de cel care a efectuat investitia, pe perioada contractului sau pe durata normala de utilizare, dupa caz; [...]."

- **Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale**, republicata:

"Art. 4. - Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizarii:

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie; [...].

Art. 11. - [...]

Amortizarea investitiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune se recupereaza de agentul economic care a efectuat investitia, pe perioada contractului."

- **H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile si completarile ulterioare:

"7. Sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii bunurile mentionate la art. 4 din lege, astfel:

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie; [...]

15. [...]

Amortizarea cheltuielilor de investitii si a modernizarilor la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau date in locatie de gestiune este in sarcina agentului economic, a persoanei fizice sau a asociatiei fara personalitate juridica, care desfasoara activitate in scopul realizarii de venituri, care a efectuat investitia. Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea in cheltuielile de exploatare pe perioada initiala a contractului de concesiune, inchiriere sau locatie de gestiune sau pe durata normala de utilizare ramasa, dupa caz. In situatia in care durata normala de utilizare ramasa este mai mica decat perioada initiala a contractului recuperarea cheltuielilor de investitii se face pe durata normala de utilizare ramasa."

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea comerciala contestatoare a inregistrat direct pe cheltuieli intreaga valoare a investitiei efectuate la mijlocul fix luat cu chirie, respectiv suma totala de lei reprezentand tamplarie si geam termopan, intrucat art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca si art.4 lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, coroborat cu pct.7 din H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr. 15/1994, cu modificarile ulterioare, precizeaza clar faptul ca investitiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii.

De asemenea, art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003, ca si art.11 din Legea nr.15/1994, coroborat cu pct.15 din H.G. nr.909/1997, precizeaza ca amortizarea investitiilor efectuate la mijloacele fixe inchiriate se recupereaza de agentul economic care a efectuat investitia (chirias) pe perioada contractului de inchiriere, iar art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 precizeaza ca sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea, insa numai in limita prevazuta la art.24 din Codul fiscal, respectiv pe perioada contractului de inchiriere sau pe durata normala de utilizare ramasa a cladirii inchiriate.

Societatea comerciala sustine ca dotarea complexului comercial cu ferestre PVC nu reprezinta o modernizare, asa cum au motivat organele de control, ci este o necesitate de siguranta in exploatarea imobilului.

Insa definitia modernizarii cladirilor si constructiilor este cuprinsa in cadrul pct.7 din H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 si nicidecum nu a fost inventata de organele de inspectie fiscala, iar in acceptiunea legiuitorului, *“Pentru cladiri si constructii, lucrarile de modernizare trebuie sa aiba ca efect sporirea gradului de confort si ambient.”*

Este recunoscut faptul ca prin montarea tamplariei de aluminiu sau PVC cu geam termopan, comparativ cu geamul simplu montat pe rama metalica sau de lemn, sporeste gradul de confort si ambient prin reducerea transferului termic (pierderea de caldura pe timp rece si acumularea de caldura pe timp cald), reducerea poluarii fonice, etc., ducand in timp la o exploatare mai economica a imobilului, de exemplu, reducerea costurilor cu incalzirea.

Conform certificatelor de garantie acordate de producatori, durata medie de utilizare a tamplariei PVC/Al cu geam termopan in regim normal este de 50 de ani, si nicidecum intre 5 si 10 ani, asa cum sustine societatea comerciala, termenul de garantie intre 5 si 10 ani fiind acordat de furnizorii-montatori ai tamplariei pentru eventualele reparatii gratuite ce ar putea apare din cauza anumitor defectiuni calitative privind materialele utilizate sau montajul efectuat.

Sustinerea din contestatie precum ca, din tabloul anexa al tamplariei PVC rezulta ca valoarea fiecărei ferestre in parte o califica ca fiind obiect de inventar de natura mijloacelor fixe este eronata, intrucat lucrarea de tamplarie PVC reprezinta un tot unitar si nu obiecte de inventar luate separat.

In situatia ipotetica invocata de societatea comerciala, conform careia *“daca un copil neastamparat sparge geamul unui complex comercial iar negustorul cumpara o alta fereastră realizeaza o operatiune de “modernizare a complexului”?!?”*, raspunsul este dat de pct.9 din H.G. nr.909/1997 (*“Cheltuielile privind reparatiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea starii tehnice initiale prin inlocuirea componentelor uzate.”*), si anume, operatia de inlocuire a unui geam spart la o investitie efectuata anterior reprezinta reparatie si nu investitie, fiind inlocuita o *“piesa”* deteriorata cu una noua.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, intrucat in mod eronat societatea a inregistrat direct in categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravaloarea facturilor de termopan primite de la furnizori, in loc de a esalona valoarea lucrarilor lunar, prin cheltuieli de amortizare.

b) Referitor la cheltuielile inregistrate ca "intretinerea complexului inchiriat" refacturate de S.C. "E....." S.R.L. in suma totala de lei, precizam urmatoarele:

* Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in anul 2007 si trim.I 2008, societatea comerciala a inregistrat pe costuri suma totala de lei (..... lei in anul 2007 + lei in trim.I 2008), facturata de proprietarul complexului inchiriat, **S.C. "E....." S.R.L.**, cu mentiunea "intretinerea complexului inchiriat", suma ce ar reprezenta de fapt valoarea lucrarilor si serviciilor aferente acestui complex (..... lei), valoarea unui proiect privind extinderea cladirii in care societatea contestatoare isi desfasoara activitatea comerciala (..... lei) si taxa achitata la Inspectoratul de Stat in Constructii (..... lei). Organele fiscale au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de lei inregistrate in contul 605 "Cheltuieli privind energia si apa" intrucat nu sunt aferente veniturilor realizate de societate, ci ele privesc investitia realizata de proprietarul acesteia - S.C. "E....." S.R.L.

* Prin contestatia formulata, S.C. S.R.L. sustine ca taxa de intretinere complex a fost stabilita prin actul aditional nr...../..... la Contractul de inchiriere incheiat intre S.C. "E....." S.R.L. si S.C. S.R.L. si reprezinta o chirie variabila, "pe baza eforturilor lunare ale locatorului pentru mentinerea complexului la standarde moderne."

Se mai sustine ca "citind facturile constatam ca ele cuprind o taxa (diferenta de chirie) si nu niste lucrari in favoarea SC SRL" si ca "lucrarile au fost inregistrate ca investitii in curs de catre beneficiarul direct al acestora respectiv SC E..... SRL ca proprietar al imobilului".

* In fapt, intre S.C. "E....." S.R.L. in calitate de proprietar si S.C. S.R.L. in calitate de chirias s-a incheiat un contract de inchiriere pe perioada nedeterminata, incepand cu data de, avand ca obiect punerea la dispozitia chiriasului a complexului comercial situat in, str....., nr....., asa cum am aratat la pct.a).

Precizam ca S.C. S.R.L. si-a declarat punct de lucru la aceasta adresa.

Contractul de inchiriere a fost modificat si completat prin actul aditional nr...../....., prin care, la art.1 care modifica cap.III din contract, se prevede:

"[...] incepand cu data prezentului act aditional, toate cheltuielile efectuate de catre LOCATOR cu utilitatile, impozitele pe terenuri si cladiri, asigurari etc., vor fi refacturate la aceiasi valoare LOCATARULUI sub numele generic de - intretinere complex.

Art.2 Tinand cont de faptul ca toate constructiile vor fi facute pe numele EXP COMERCIAL SRL, el fiind proprietarul locatiei, sumele ce vor rezulta din facturile aferente acestora, emise de catre firmele abilitate sa execute lucrarile, vor fi de asemenea refacturate in aceleasi valori catre LOCATAR si sub aceiasi denumire de - intretinere complex."

In baza actului aditional, S.C. "E....." S.R.L. a refacturat chiriasului S.C. S.R.L., sub denumirea "intretinere complex", atat valoarea consumului de utilitati, la nivelul sumelor cuprinse in facturile emise de "Electrica" S.A., "Apa Nova" S.A. si "Distrigaz" S.A., precum si valoarea lucrarilor si serviciilor aferente investitiei in curs realizata de proprietarul spatiului comercial, lucrari si servicii executate de diverse societati prestatoare.

Toate aceste facturi au fost inregistrate de S.C. S.R.L. in contul contabil 605 "Cheltuieli privind energia si apa".

Precizam ca suma totala de lei considerata la control ca nedeductibila fiscal reprezinta doar contravaloarea lucrarilor si serviciilor aferente investitiei in curs, nu si contravaloarea consumului de utilitati, deductibile fiscal.

In anexa nr.1.2 la Raport este prezentata situatia lucrarilor refacturate de S.C. "E....." S.R.L., din care retinem:

- in decembrie 2007 s-a refacturat ca "intretinere complex" contravaloarea proiectului de extindere sala expozitie intocmit de prestatorul S.C. "R" S.R.L. (..... lei) si taxa achitata la Inspectoratul de Stat in Constructii (..... lei);

- in trim.I 2008 s-a refacturat ca "intretinere complex" contravaloarea lucrarilor de constructii efectuate de prestatorul S.C. "S" S.R.L. (..... lei).

* Legislatia in vigoare din perioada analizata prevede urmatoarele:

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...].

Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) este detinut si utilizat in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative; [...].”

- **H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (referitor la art.21 alin.(1) din lege):

“22. Cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuielile inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea comerciala contestatoare a inregistrat ca si cheltuiala deductibila suma totala de lei refacturata de S.C. “E.....” S.R.L., intrucat:

- desi suma de lei a fost inregistrata in contul 605 “Cheltuieli privind energia si apa”, totusi aceasta suma nu este justificata cu documente emise de furnizorii de utilitati pentru proprietarul spatiului inchiriat, consumul real de utilitati fiind mai mic decat costul lor evidentiat in contabilitatea chirasului;

- documentele prezentate pentru justificarea asa-numitei taxe de “intretinere complex” sunt in fapt facturi fiscale emise in cea mai mare parte (98,8%) de prestatorul S.C. “S” S.R.L. pentru beneficiarul S.C. “E.....” S.R.L., proprietarul imobilului inchiriat, reprezentand contravaloare lucrari de constructii, respectiv lucrari constructii stalpi, lucrari constructii acoperis, lucrari constructii fundatii (anexa nr.1.2 la Raport).

Aceste lucrari de constructii executate de societatea prestatoare au fost refacturate de proprietarul S.C. "E....." S.R.L. catre chiriasul S.C. S.R.L., in baza art.2 din actul aditional nr...../....., din care am citat mai sus.

Dovada in acest sens stau facturile depuse in copie la dosarul cauzei, astfel:

- factura nr...../..... emisa de S.C. "E....." S.R.L. pentru S.C. S.R.L. in valoare totala de lei, inclusiv TVA, reprezentand "*efectuare lucrari*", care a fost emisa in baza facturii anexate nr...../..... emisa de constructorul S.C. "S" S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "E....." S.R.L., de aceeasi valoare, reprezentand "*avans lucrari constructii conform contract nr..../.....*";

- factura nr...../..... emisa de S.C. "E....." S.R.L. pentru S.C. S.R.L. in valoare totala de lei, inclusiv TVA, reprezentand "*intretinere complex*", care a fost emisa in baza facturii anexate nr...../..... emisa de constructorul S.C. "S" S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "E....." S.R.L., de aceeasi valoare, reprezentand "*lucrari constructii fundatii conform contract nr...../...2005*";

- factura nr...../..... emisa de S.C. "E....." S.R.L. pentru S.C. S.R.L. in valoare totala de lei, inclusiv TVA, reprezentand "*intretinere complex*", care a fost emisa in baza facturii anexate nr...../..... emisa de constructorul S.C. "S" S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "E....." S.R.L., de aceeasi valoare, reprezentand "*lucrari constructii stalpi conform contract nr...../.....2007*".

Au fost depuse copii si de pe celelalte facturi cuprinse in anexa nr.1.2 la Raport care dovedesc acelasi lucru ca si cele prezentate mai sus, respectiv faptul ca toate facturile primite de S.C. S.R.L. de la S.C. "E....." S.R.L. si inregistrate in evidenta contabila in conturile 605 "*Cheltuieli privind energia si apa*" si 4426 "*TVA deductibila*" reprezinta refacturari de lucrari de constructii prestate de societatea constructoare S.C. "S" S.R.L. pentru proprietarul constructiei S.C. "E....." S.R.L.

Astfel, suma de lei reprezinta in fapt o investitie in curs apartinand proprietarului S.C. "E....." S.R.L., iar cheltuielile aferente acestei investitii vor fi recuperate de proprietar prin cheltuieli lunare de amortizare dupa finalizarea constructiei si darea in functiune a acesteia, conform prevederilor art.24 din Codul fiscal.

De altfel, prin contestatia formulata, societatea comerciala confirma faptul ca lucrarile de constructii in curs au fost inregistrate ca investitii in curs de catre beneficiarul direct al acestora, respectiv S.C. "E....." S.R.L., in calitate de proprietar al imobilului, care isi va recupera investitia prin cheltuieli lunare de amortizare.

Drept urmare, cheltuielile cu investitiile apartinand S.C. "E....." S.R.L. in suma de lei, nu pot constitui cheltuieli deductibile fiscal pentru societatea contestatoare in calitate de chirias, care poate inregistra in evidenta contabila doar contravaloarea chiriei facturate de proprietar in baza contractului de inchiriere.

Faptul ca pe facturile emise de S.C. "E....." S.R.L. este inscrisa mentiunea "*taxa intretinere complex*", nu inseamna ca aceasta reprezinta de fapt o chirie majorata, asa cum incearca sa dovedeasca societatea contestatoare, care precizeaza ca "*partile au stabilit o chirie majorata prin actul aditional, o chirie complexa formata dintr-o suma fixa (..... lei) si una variabila, pe baza eforturilor lunare ale locatorului pentru mentinerea complexului la standarde moderne.*"

Dovada in acest sens stau prevederile art.2 din actul aditional care precizeaza ca sumele reprezentand lucrarile de constructii executate de firmele abilitate sa execute aceste

lucrari (S.C. "S" S.R.L.), "*vor fi de asemenea refacturate in aceleasi valori catre LOCATAR si sub aceeasi denumire de - intretinere complex*".

Deci suma de lei reprezinta lucrari de constructii facturate de constructorul S.C. "S" S.R.L. catre proprietarul S.C. "E....." S.R.L. si refacturate de acesta societatii contestatoare S.C. S.R.L. (chirias), asa cum rezulta din facturile prezentate mai sus, si nicidecum nu reprezinta chirie, asa cum se mentioneaza in contestatie, sau taxa intretinere complex, asa cum s-a inregistrat in facturi.

De altfel, in perioada verificata, S.C. "E....." S.R.L. nu a emis facturi de chirie catre chiriasul S.C. S.R.L., desi intre parti a fost incheiat contract de inchiriere, ci toate facturile emise de acest furnizor catre societatea contestatoare au reprezentat lucrari de constructii refacturate eronat chiriasului.

Astfel, organele de control fiscale nu "*talmacesc*" taxa de intretinere complex ca fiind in realitate cheltuiala care mareste valoarea imobilului inchiriat si care se recupereaza din punct de vedere fiscal de catre proprietar prin amortizare, asa cum se sustine in contestatie, ci documentele justificative prezentate de societatea contestatoare confirma aceasta realitate (facturile cu lucrarile de constructii emise de prestator si actul aditional la contract).

Chiar daca partile au convenit prin contract suportarea cheltuielilor cu investitiile apartinand proprietarului S.C. "E....." S.R.L. de catre chiriasul S.C. S.R.L., aceste intelegeri nu pot fi mai presus de prevederile legale, care stabilesc ca recuperarea din punct de vedere fiscal a acestor cheltuieli sa se faca de catre proprietarul bunurilor (S.C. "E....." S.R.L.) prin cheltuieli de amortizare (art.24 din Codul fiscal).

Avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv ca sunt deductibile fiscal doar cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, rezulta ca suma de lei nu este o cheltuiala deductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru S.C. S.R.L. intrucat nu este o cheltuiala efectuata de aceasta societate care sa conduca la realizarea obiectului ei de activitate, deci la obtinerea de venituri, ci reprezinta refacturarea unor lucrari de investitii al caror proprietar este alta societate, respectiv furnizorul S.C. "E....." S.R.L.

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.**

c) Referitor la cheltuielile privind chiriile in suma de lei refacturate de S.C. "L....." S.R.L., precizam urmatoarele:

* Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in luna martie 2008, in baza facturii fiscale nr...../..... emisa de **S.C. "L....." S.R.L.** pentru S.C. S.R.L. si purtand mentiunea "contravaloare rata 1 conform contract", societatea comerciala verificata a inregistrat in contul 612 "Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii" suma de lei.

Intrucat S.C. S.R.L. nu a prezentat documente care sa justifice continutul economic al tranzactiei si necesitatea inregistrarii acesteia ca si cheltuiala aferenta activitatii desfasurate, iar din documentele prezentate a rezultat ca in fapt suma de lei reprezinta o refacturare de lucrari, aceasta suma a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal si pct.22 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

* Prin contestatia formulata, S.C. S.R.L. sustine ca prin contractul de inchiriere din data de a luat cu chirie de la S.C. "L....." S.R.L. imobilul situat in, km....., format din teren si hala depozitare, imobil ce a fost subinchiriat catre S.C. "FC" S.R.L., si ea parte a grupului economic, ca si S.C. "L....." S.R.L. Se precizeaza ca s-a facturat chiria catre sublocator exact la aceeasi valoare cu chiria achitata de societatea contestatoare catre proprietarul S.C. "L....." S.R.L., realizandu-se astfel venituri supuse impozitarii.

* In fapt, intre S.C. "L....." S.R.L. in calitate de proprietar si S.C. S.R.L. in calitate de chirias s-a incheiat un contract de inchiriere pe o perioada nelimitata valabil incepand cu data de2008, avand ca obiect inchirierea unui teren in suprafata de mp impreuna cu toate constructiile aflate pe el, situat in, soseaua km...... Contractul de inchiriere a fost completat prin actul aditional nr...../....., prin care se prevede:

"[...] avand in vedere:

- Faptul ca pe terenul aflat in proprietatea LOCATORULUI urmeaza construirea unor hale, avand ca scop marirea beneficiilor LOCATARULUI prin chiriile pe care acesta le va percepe de la societati interesate de spatii de depozitare si productie;

- Faptul ca toate constructiile ce urmeaza a fi ridicate vor fi suportate financiar de catre LOCATAR; [...]

Art.2 Tinand cont de faptul ca toate constructiile vor fi facute pe numele LAW CONSULT SRL, el fiind proprietarul locatiei, sumele ce vor rezulta din facturile aferente acestora, emise de catre firmele abilitate sa execute lucrarile, vor fi de asemenea refacturate avand aceeasi denumire ca in facturile emise initial si in aceleasi valori catre LOCATAR."

Precizam ca societatea contestatoare nu si-a declarat punct de lucru la adresa de mai sus.

In sustinerea contestatiei, societatea a depus la dosarul cauzei si contractul de inchiriere incheiat pe o perioada nelimitata incepand cu2008, intre S.C. S.R.L., in calitate de locator si S.C. "FC" S.R.L., in calitate de locatar, prin care se inchiriaza hala in suprafata de mp si terenul in suprafata de mp aflate in, Soseaua, km....., societatea sustinand ca acesta reprezinta un contract de subinchiriere.

In luna martie 2008, prin **factura fiscala nr...../.....**, S.C. "L....." S.R.L. a facturat catre S.C. S.R.L. suma totala de lei din care lei valoare fara TVA si lei TVA, cu mentiunea "**c. val. rata 1 conform contract**", iar ca document justificativ a fost anexata factura seria nr...../..... emisa de furnizorul S.C. "LC" S.R.L. catre clientul S.C. "L....." S.R.L., continand aceleasi sume si explicatia "C. VAL. RATA 1 CONF. CONTRACT NR...../.....2007".

In anexa nr.1.3 la Raport sunt inscrise toate facturile emise de S.C. "L....." S.R.L. pentru S.C. S.R.L. care au condus la stabilirea diferentelor constatate la impozit pe profit (factura sus mentionata) si la TVA, celelalte facturi reprezentand contravaloare tarif aviz si receptie gaze, proiectare si executie instalatie gaze, tarif de racordare pentru putere, avans conform contract si contravaloare contract de inchiriere.

In fapt, ca si in cazul prezentat mai sus la **lit.b)**, respectiv relatiile comerciale dintre S.C. S.R.L. si S.C. "E....." S.R.L., **si in acest caz este vorba in principal despre lucrari de constructii** executate de constructorul S.C. "LC" S.R.L. pentru beneficiarul S.C. "L....." S.R.L., detinatorul unei autorizatii de constructii pe numele sau pentru constructia a

doua hale industriale, spatii de depozitare si birouri la adresa din, km....., **lucrari refacturate** de acest beneficiar si proprietar catre chiriasul S.C. S.R.L. in baza actului aditional nr...../.....2008 la contractul de inchiriere din data de2008, din care am citat mai sus.

Astfel, in baza intelegerii dintre partile contractante, sumele ce vor rezulta din facturile emise de prestatorii de lucrari de constructii (S.C. "LC" S.R.L.) vor fi refacturate locatarului-chirias S.C. S.R.L. la aceeasi valoare.

Chiar si in contestatia formulata se mentioneaza ca "[...] potrivit contractului de inchiriere incheiat cu proprietarul L..... SRL, noi ne-am obligat sa achitam atat chirie cat si alte costuri ale imobilului si ca practic titlul platii noastre il reprezinta "chirie spatiu" adica pretul folosintei si nu alte cheltuieli."

Insa, in cazul facturii nr. /, suma de lei nu reprezinta atat chirie cat si costurile imobilului aflat in curs de executie, ci reprezinta doar lucrari de constructii refacturate de proprietarul S.C. "L....." S.R.L., asa cum o dovedeste factura anexata acestei facturi, emisa de constructorul S.C. "LC" S.R.L. pentru proprietarul investitiei S.C. "L....." S.R.L., dupa cum am prezentat mai sus.

In fapt, operatiunile comerciale se definesc prin documentele justificative care atesta aceste operatiuni, in cazul de fata lucrarile de constructii sunt definite de factura emisa de constructor pentru beneficiarul S.C. "L....." S.R.L., lucrari refacturate societatii contestatoare.

Referitor la facturarea chiriei, in perioada verificata, intre partile contractante a fost emisa doar o singura factura reprezentand "c. val. contract inchiriere", respectiv factura nr...../..... in valoare totala de lei, din care lei valoare fara TVA si lei TVA.

Astfel, suma de lei inregistrata eronat de societatea contestatoare in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile" reprezinta in fapt o investitie in curs apartinand proprietarului S.C. "L....." S.R.L., iar cheltuielile aferente acestei investitii vor fi recuperate de proprietar prin cheltuieli lunare de amortizare dupa finalizarea constructiei si darea in functiune a acesteia, conform prevederilor art.24 din Codul fiscal.

Drept urmare, cheltuielile cu investitiile apartinand S.C. "L....." S.R.L. in suma de lei, nu pot constitui cheltuieli deductibile fiscal pentru societatea contestatoare in calitate de chirias, care poate inregistra in evidenta contabila ca si cheltuiala deductibila fiscal doar contravaloarea chiriei facturate de proprietar in baza contractului de inchiriere.

Referitor la sustinerea din contestatie privind subinchirierea catre S.C. S.R.L. a spatiului inchiriat de la S.C. "L....." S.R.L., precizam:

- a fost subinchiriat doar partial suprafata aflata in administratia societatii contestatoare, respectiv hala in suprafata de mp si terenul in suprafata de mp, fata de cei mp inchiriat de la S.C. "L....." S.R.L.;

- societatea a depus la dosarul contestatiei copii de pe 3 facturi emise de aceasta in calitate de furnizor si chirias catre S.C. "FC" S.R.L. in calitate de beneficiar si subchirias, din care doua facturi au fost emise in luna aprilie 2008 in valoare fara TVA de cate lei / factura, iar o factura a fost emisa in luna mai 2008 si are valoare fara TVA de lei.

Insa verificarea impozitului pe profit s-a efectuat doar pana la luna martie 2008 (trimestrul I 2008) si nu a cuprins si lunile aprilie si mai 2008.

- valoarea fara TVA a facturii nr./...03.2008 emisa de S.C. "L....." S.R.L. pentru societatea contestatoare, in suma de lei inregistrata de aceasta in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile", chiar daca ar fi reprezentat contravaloare chirie spatiu (desi, asa cum am aratat mai sus reprezinta cheltuieli de constructii refacturate), nu are corespondent in factura nr...../.....04.2008 emisa de S.C. S.R.L. catre S.C. "FC" S.R.L. reprezentand chirie pentru luna martie 2008, intrucat valoarea acesteia este doar de lei venituri. Se dovedeste astfel ca afirmatia din contestatie "Am facturat chiria catre sublocator EXACT LA ACEEASI VALOARE CU CHIRIA ACHITATA DE CATRE NOI LA PROPRIETARUL L....., realizand astfel venituri supuse impozitarii!!" nu este adevarata.

In concluzie, in perioada verificata la impozitul pe profit, respectiv in trimestrul I 2008, proprietarul S.C. "L....." S.R.L. nu a emis nicio factura de chirie catre chirasul S.C. S.R.L., iar acesta nu a emis nicio factura de subinchiriere catre sublocatorul S.C. "FC" S.R.L., drept pentru care sustinerea din contestatie referitoare la subinchirierea spatiului si la echivalarea veniturilor si a cheltuielilor este fara obiect.

Avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv ca sunt deductibile fiscal doar cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, rezulta ca suma de lei nu este o cheltuiala deductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru S.C. S.R.L. intrucat nu este o cheltuiala efectuata de acesta societate care sa conduca la realizarea obiectului ei de activitate, deci la obtinerea de venituri, ci reprezinta refacturarea unor lucrari de investitii al caror proprietar este alta societate, respectiv furnizorul S.C. "L....." S.R.L.

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.**

Precizam ca impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru lucrarile de constructii refacturate in suma totala de lei de cele doua societati comerciale prezentate mai sus (lit. b) si lit. c)) este in suma totala de lei.

2) Referitor la diferenta suplimentara la TVA de plata in suma totala de lei si majorarile de intarziere aferente in suma totala de lei:

* In urma verificarii efectuate la S.C. S.R.L. pentru perioada 01 ianuarie 2005 – 30 aprilie 2008, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei, din care:

- lei reprezinta TVA deductibila aferenta cheltuielilor de constructii refacturate societatii contestatoare in perioada iunie 2005 – martie 2008 de catre S.C. "E....." S.R.L. si S.C. "L....." S.R.L., asa cum s-a aratat la capitolul privind impozitul pe profit;

- lei reprezinta TVA deductibila aferenta unor sume inregistrate ca avansuri (cont 409) si inscrise in factura fiscala nr...../..... emisa de S.C. "E....." S.R.L. cu mentiunea "efectuare lucrari";

- lei reprezinta TVA deductibila aferenta unor sume inregistrate ca avansuri (cont 409) si inscrise in factura fiscala nr...../..... emisa de S.C. "L....." S.R.L. cu mentiunea "avans conform contract". Aceasta suma se regaseste si in factura nr...../..... emisa de S.C. "LC" S.R.L. pentru S.C. "L....." S.R.L. cu aceeasi explicatie, deci este o refacturare a avansului facturat de societatea constructoare.

- lei reprezinta TVA deductibila aferenta cheltuielilor refacturate in luna aprilie 2008 de catre S.C. "E....." S.R.L. si S.C. "L....." S.R.L..

In fapt, diferenta la TVA deductibila in suma de lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, se compune din:

- lei TVA inscrisa in facturile emise de S.C. "E....." S.R.L. (anexa nr.1.2), din care:

- lei TVA aferenta lucrarilor de constructii refacturate societatii contestatoare de catre proprietarul investitiei S.C. "E....." S.R.L., asa cum am prezentat la capitolul privind impozitul pe profit si TVA aferenta avansurilor la aceste lucrari;

- lei TVA aferenta a doua facturi reprezentand proiect extindere sala expozitie si taxa catre Inspectoratul de Stat in Constructii;

- lei TVA inscrisa in facturile emise de S.C. "L....." S.R.L. (anexa 1.3), din care:

- lei TVA aferenta lucrarilor de constructii refacturate societatii contestatoare de catre proprietarul investitiilor S.C. "L....." S.R.L., asa cum am prezentat la capitolul privind impozitul pe profit si TVA aferenta avansurilor la aceste lucrari;

- lei TVA aferenta a trei facturi emise in luna aprilie 2008 reprezentand tarif aviz si receptie gaze si racordare pentru putere, si care se refera de asemenea la investitiile in curs apartinand proprietarului S.C. "L....." S.R.L.;

- lei TVA aferenta facturii nr...../..... reprezentand chirie spatiu.

Diminuarea la control a TVA deductibila inregistrata de societate cu suma de lei a generat stabilirea unei obligatii suplimentare de plata a taxei in acelasi cuantum, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de lei.

* S.C. S.R.L. sustine ca TVA aferenta modernizarilor si investitiilor refacturate de proprietarii spatiilor inchiriate, este deductibila in luna, iar concluzia organelor de control conform careia este nedeductibila TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile, este falsa si eronata.

* Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 145. – [...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]."

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea comerciala a dedus TVA in suma totala de lei, intrucat **achizitiile nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**, asa cum prevede **art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal**, astfel.

- sumele refacturate de S.C. "E....." S.R.L. catre S.C. S.R.L., cu TVA aferenta de lei (anexa nr.1.2. la Raport) reprezinta in fapt lucrari de investitii in curs realizate de furnizorul S.C. "E....." S.R.L. pentru activitatea proprie si care nu au legatura cu activitatea desfasurata de societatea contestatoare;

- sumele refacturate de S.C. "L....." S.R.L. catre S.C. S.R.L., cu TVA aferenta de lei (..... lei + lei, anexa nr.1.3. la Raport) reprezinta de asemenea lucrari de investitii in curs realizate de S.C. "L....." S.R.L. pentru activitatea proprie si care nu au legaturi cu activitatea economica desfasurata de societatea contestatoare.

Sustinerea din contestatie precum ca, pentru TVA deductibila continuta in facturile de achizitie emise de cei doi furnizori S.C. "E....." S.R.L. si S.C. "L....." S.R.L., societatea are drept de deducere "*in luna*" este eronata, avand in vedere ca legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Insa, asa cum am aratat mai sus, lucrarile de constructii (refacturate) inscrise in facturile emise de cei doi furnizori nu au fost efectuate pentru bunurile apartinand societatii contestatoare, astfel ca refacturarea acestor lucrari nu poate sa conduca la realizarea de operatiuni taxabile pentru S.C. S.R.L.

Investitiile ce apartin de fapt societatilor furnizoare sus mentionate, si la care se refera facturile de prestari pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere societatii contestatoare, sunt bunuri care vor fi utilizate de aceste societati in obtinerea de venituri impozabile, astfel ca dreptul de deducere pentru lucrarile executate de societatile constructoare apartine acestor beneficiari si proprietari de imobile, respectiv S.C. "E....." S.R.L. si S.C. "L....." S.R.L.

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei- avand in vedere textul de lege din care am citat mai sus (art.145 alin.(2) din Codul fiscal) si nicidecum "*din nestiinta*", asa cum apreciaza societatea comerciala.

Deasemenea, societatea sustine ca are drept de deducere a TVA aducand argumente legate de impozitul pe profit, respectiv referindu-se la cheltuielile de amortizare si sustine totodata ca organul fiscal "*stabilind cheltuieli nedeductibile a tras concluzia ca si TVA-ul aferent este nedeductibil*".

Insa aceasta sustinere este eronata, intrucat stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu refacturarea lucrarilor de constructii s-a facut in baza prevederilor art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Codul fiscal (cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile), iar neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de lei s-a facut in baza prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal (dreptul de deducere se acorda numai daca achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile).

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu contine o prevedere prin care cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la calculul profitului impozabil sa conduca implicit la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

De asemenea, intocmirea unei facturi de catre o societate furnizoare nu conduce implicit la acordarea deductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferenta pentru societatea beneficiara, intrucat aceste deductibilitati sunt conditionate de legiuitor, asa cum am aratat mai sus.

Drept urmare, pentru TVA in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere aferente de lei, **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Pentru TVA in suma de lei aferenta facturii de chirie nr...../..... emisa de S.C. "L....." S.R.L., societatea contestatoare are drept de deducere, ca urmare a incheierii contractului de inchiriere nr...../.....03.2008 si ca urmare a faptului ca societatea a realizat in luna aprilie 2008 venituri din subinchiriere (factura nr...../.....), conform contractului de inchiriere din data de03.2008 incheiat cu S.C. "FC" S.R.L.

Drept urmare, pentru TVA in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere aferente de lei, **se va admite contestatia**, conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

- 1. - Admiterea partiala a contestatiei** pentru suma totala de lei, reprezentand:
 - lei - diferenta TVA de plata;
 - lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata,si pe cale de consecinta, anulara partiala a actului atacat pentru suma admisa.

- 2. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata** pentru suma totala de lei, reprezentand:
 - lei – diferenta impozit pe profit;
 - lei – majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
 - lei – diferenta TVA de plata;
 - lei – majorari de intarziere aferente TVA de plata.

- 3. - Respingerea contestatiei ca nemotivata** pentru suma totala de lei, reprezentand:
 - lei – diferenta impozit pe profit;
 - lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

- 4. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.**

DIRECTOR EXECUTIV,