



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Oradea
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. ... din2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziilor de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Rapoartelor de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Deciziile de impunere nr. Z emise în baza Rapoartelor de inspecție fiscală nr. Z privind neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și plata la bugetul de stat a sumei de 38.085 lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. Z și a Rapoartelor de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- arată că prin Decizia de impunere nr. Z organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, obiecte sanitare, instalații electrice, mobilier, perdele, uși, pervaze, investițiile fiind efectuate asupra imobilului situat în Paleu nr. cad. Z, proprietatea directorului general al societății - doamna Z, motiv pentru care organele de control au respins rambursarea TVA în sumă de Z lei considerând că a fost dedusă nelegal;

- precizează că în baza Deciziei de impunere nr. Z organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit prin stabilirea unei baze suplimentare de impozitare în cuantum de Z lei, din care contestă doar suma de Z lei reprezentând contravaloarea achizițiilor și investițiilor efectuate asupra imobilului din localitatea Z și implicit, impozitul aferent fiind în sumă de Z lei cu majorările de întârziere aferente;

- consideră că motivele invocate de organele de control pentru neincluderea investițiilor efectuate la imobilul din Z în categoria cheltuielilor deductibile cu consecința recalculării bazei impozabile și refuzul rambursării TVA aferentă acestor investiții sunt netemeinice, deoarece a dovedit că acestea au legătură cu activitatea societății, prin prezentarea contractului de comodat nr. Z încheiat între Z și SC "X" SRL, prin care proprietara pune la dispoziția societății imobilul cu obligația acesteia de a efectua toate investițiile necesare modernizării pe cheltuiala sa;

- menționează că societatea a realizat investițiile și achizițiile aferente imobilului din Z din fonduri bănești provenite din acordarea unei linii de credit din partea Băncii Z care a avut ca destinație acoperirea cheltuielilor aferente desfășurării activității curente cu condiția ipotecării imobilului în favoarea băncii;

- susține că motivul invocat de organele de inspecție fiscală conform căruia contractul de comodat și antecontractul de vânzare - cumpărare nu au fost încheiate în formă autentică este nelegal, deoarece potrivit codului civil român, nici contractul de comodat și nici antecontractul de vânzare - cumpărare nu necesită ca o condiție "ad validitatem" încheierea în formă autentică.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea parțială a actelor administrativ fiscale contestate ca netemeinice și nelegale.

II. Urmare a solicitării la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pe luna mai 2009 înregistrat la organul fiscal sub nr. Z, prin Deciziile de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în baza constatărilor din Rapoartele de inspecție fiscală nr.

Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

În perioada verificată 2006 - 2009 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de materiale de construcții, obiecte sanitare, electrice și electrocasnice, etc., pentru investiții efectuate la un imobil din Paleu nr. cad. Z aflat în proprietatea d-nei Z în calitate de director general, cu care a încheiat contractul de comodat nr. Z prin care proprietara dă societății imobilul amintit cu titlu de împrumut gratuit în folosință pentru o perioadă de 5 ani, precum și un antecontract de vânzare - cumpărare încheiat la data de2008, urmând ca dreptul de proprietate asupra imobilului să fie transmis societății la data de2010.

Societatea justifică investițiile efectuate la casa din Z suportate de SC "X" SRL prin faptul că acestea sunt aferente obiectului de activitate, întrucât imobilul a fost depus garanție pentru a obține o linie de credit în valoare de Z euro în favoarea societății, după cum reiese din nota explicativă dată de d-na Z.

Valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții este în sumă de Z lei, achizițiile nefiind înregistrate în evidența contabilă în contul de investiții în curs, ci direct în conturi de cheltuieli.

De asemenea, în perioada 2009 societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de europaleți de la persoane fizice pe bază de borderouri de achiziție, valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind în sumă de Z lei.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea situației TVA pentru perioada verificată, stabilind că la data de2009 societatea are taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de Z lei și nu în sumă de Z lei, cât a solicitat societatea la rambursare.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei, pe perioadele în care din refacerea situației a rezultat taxă pe valoarea adăugată de plată.

2. Cu privire la impozitul pe profit

Începând cu luna 2007 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli, sumele folosite pentru extinderea și amenajarea imobilului din Paleu în sumă totală pe trimestrul IV 2007 de Z lei, prezentând în acest sens contractul de prestări servicii nr. Z încheiat cu SC "A" SRL din Z privind lucrări de tencuială, șapă turnată, șlefuit, rigips mansardă.

De asemenea, și în cursul anului 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile efectuate în continuare pentru extinderea

și amenajarea acestui imobil, valoarea totală a acestor investiții în anul 2008 fiind în sumă de Z lei, pe baza unor contracte de prestări servicii, și anume contractul nr. Z încheiat cu SC "B" SRL Z privind lucrări de proiectare și execuție instalații electrice interioare la casa familială din localitatea Z, contractul Z cu SC "C" SRL Z pentru reparații la interiorul imobilului și contractul nr. Z cu SC "D" SRL Z pentru executarea unei instalații de distribuție GPL montat la casa din Z.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală considerând că aceste investiții nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile din punct de vedere fiscal, au procedat la reîntregirea profitului impozabil și recalcularea impozitului pe profit la sfârșitul anului 2007 și trimestrial pe anul 2008, stabilind că SC "X" SRL are de plată o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei aferentă majorării bazei de calcul cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit datorat, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2008 -2009.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are drept de deducere a acestei taxe pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții și prestări de servicii utilizate pentru amenajarea unui imobil proprietatea persoanei fizice Z.

În fapt, începând cu luna octombrie 2007 SC "X" SRL a achiziționat materiale de construcții (cărămidă, nisip, pietriș, polistiren, ciment, balast), materiale sanitare (gresie, faianța, țevi, robinete), aparate electrice și electrocasnice (DVD player, cuptor electric, plită electrică), mobilier, perdele, uși, pervaze, instalații de distribuție gaz, prestări servicii reparații, lucrări de proiectare și execuție instalații electrice, folosite la extinderea și modernizarea unui imobil aflat în proprietatea persoanei fizice Z, având calitatea de director general al societății, precum și îmbrăcăminte, ochelari de vedere, analize medicale, saltea, cearceaf pat, anvelope camion, combustibil, etc., pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin.(4) și pct. 46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

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

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

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

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

46. - (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, [...] care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, întrucât bunurile și serviciile achiziționate constând în materiale de construcții, materiale sanitare, aparatură electrică, mobilier, perdele, uși, pervaze, instalație de distribuție gaz, reparații, proiectare și execuție instalații electrice, aparate electrocasnice (DVD player, cuptor electric, plită electrică), precum și îmbrăcăminte, ochelari de vedere, analize medicale, saltea, cearceaf pat, anvelope, combustibil, etc., au fost folosite în alte scopuri decât pentru activitatea economică desfășurată, adică pentru uz personal și pentru extinderea și amenajarea unui imobil pentru care societatea nu a putut justifica cu documente utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă ca organele de inspecție fiscală în mod legal nu au admis ca deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

De precizat că, pentru imobilul situat în localitatea Z nr. cad. Z aflat în proprietatea d-nei Z având calitatea de director general al SC "X" SRL, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală contractul de comodat nr. Z prin care imobilul amintit a fost împrumutat cu titlu gratuit în folosința societății pe o perioadă de 5 ani și un antecontract de vânzare - cumpărare încheiat la data de Z potrivit căruia imobilul urmează să treacă în proprietatea SC "X" SRL la data de2010, însă întrucât contestatoarea nu face dovada că acest imobil a fost și utilizat în folosul activității sale pe perioada verificată (sediul, punct de lucru declarat, etc.), rezultă că aceasta nu avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată pentru materialele de construcții și serviciile achiziționate în perioada 2007 – 2008.

De altfel, documentele prezentate organelor de inspecție fiscală de către directorul general al societății, respectiv contractul de comodat nr. Z și antecontractul de vânzare - cumpărare încheiat la data de Z nu au fost autentificate la un notar și nu pot fi considerate documente justificative în soluționarea cauzei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile și a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 2006 - 2009 ținând seama de neadmiterea la deducere a taxei aferentă investițiilor făcute la imobilul în cauză, precum și de taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat în sumă de Z lei aferentă achizițiilor de europaleți de la persoane fizice, necontestată de societate, stabilind prin Decizia de impunere nr. Z că din soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în suma de Z lei solicitat la rambursare, SC "X" SRL îndeplinește condițiile legale pentru rambursarea sumei de Z lei și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei (Z lei + Z lei), contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește diferența de impozit pe profit în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează bugetului de stat acest impozit pe profit, în condițiile în care a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile cu bunurile și serviciile achiziționate în sumă de Z lei pentru investițiile efectuate la același imobil care nu a fost folosit în scopul realizării de venituri.

Cu ocazia verificării efectuate organele de inspecție fiscală au mai reținut că în perioada 2007 – 2008 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil suma de Z lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate în scopul extinderii și modernizării aceluiași imobil în proprietatea persoanei fizice Z, diminuând astfel în mod nejustificat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 19 - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

[...]

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

completate cu cele ale pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

Având în vedere prevederile legale citate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, cheltuielile care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Ca atare, deoarece SC "X" SRL nu face dovada utilizării imobilului la care au fost efectuate investițiile, în vederea obținerii de venituri impozabile, nedesfășurând niciun fel de activitate în acest imobil care este proprietatea d-nei director, rezultă că aceasta nu are dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu materialele de construcții și prestările de servicii achiziționate în acest sens, precum și cumpărărilor de aparatură electrocasnică (DVD player, cuptor electric, plită electrică), îmbrăcăminte, ochelari de vedere, analize medicale, saltea, cearceaf pat, anvelope, etc., efectuate în perioada octombrie 2007 – decembrie 2008.

Mai mult, la art. 2 din antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat la data de Z între Z și SC "X" SRL se menționează faptul că “Dreptul de proprietate asupra imobilului se va transmite cumparatorului

la data de Z odata cu incheierea contractului de vanzare-cumparare”, deci în perioada 2007 - 2008 imobilul nu se afla în proprietatea societății.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîntregirea bazei de calcul cu suma de Z lei, înregistrată eronat ca și cheltuieli deductibile de către contestatoare și contestată de aceasta, stabilind în baza Deciziei de impunere nr. Z că pe perioada verificată SC "X" SRL are de plată la bugetul de stat o diferență de impozit pe profit aferentă în sumă de Z lei.

În legătură cu susținerile contestatoarei că investițiile efectuate la casă au fost suportate de societate deoarece imobilul a fost pus garanție pentru obținerea unei linii de credit bancar, precizăm că acest fapt nu are legătură cu deductibilitatea fiscală a cheltuielilor efectuate și potrivit reglementărilor legale aplicabile în materie, cheltuielile cu extinderea și amenajarea activelor care nu sunt proprietatea contribuabilului nu pot fi deduse fiscal, de altfel, investițiile la imobile utilizate în activitatea societății sau la imobile luate în chirie, etc., se înregistrează în conturi de investiții în curs până la darea în funcțiune și se recuperează numai prin amortizare legală, deci nu se înregistrează pe cheltuieli.

3. Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de Z lei aferente impozitului pe profit datorat și taxei pe valoarea adăugată, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

4. In legătură cu Dispozițiile nr. Z și Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că sunt în competența de soluționare a Activității de Inspecție Fiscală în calitate de organ emitent a acestora, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) și 216(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director coordonator

