



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Constanța
Biroul Soluționare Contestatii



B-dul I.G.Duca nr. 18
900697, Constanța
Tel : +0241 48 80 55
Fax : +0241 48 80 55
e-mail : Soluționare.Contestatii.CT@mfinante.ro

DECIZIA nr.7/03.02.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Biroul Soluționare Contestatii din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de SAF - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța prin adresa nr...../28.12.2009 înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr...../29.12.2009 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA SRL**, cu sediul în Constanța, Str..... nr....., CUI RO

Contestația are ca **obiect** anularea Deciziei de impunere nr...../02.12.2009 emisă de SAF Constanța - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din data de 02.12.2009.

Cuquantumul sumei contestate este în sumă de lei, reprezentând:

- **Impozit pe profit:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei;
- **TVA:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei.

Contestația a fost introdusă prin Societatea civilă de avocați, în baza împuternicirii avocațiale nr....., fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, Decizia de impunere nr...../02.12.2009 împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr..... din data de 02.12.2009 au fost comunicate contribuabilului prin adresa nr...../04.12.2009 la data de 04.12.2009, iar contestația a fost depusă în data de 21.12.2009, fiind înregistrată la S.A.F. - A.I.F. Constanța, sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, astfel încât Biroul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la SAF Constanța, Activitatea Inspecție Fiscală sub nr...../21.12.2009, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../29.12.2009, S.C. CONSTANTA SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../02.12.2009, emisă de SAF Constanța - Activitatea de Inspecție Fiscală 3 în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din data de 02.12.2009, solicitând anularea în totalitate a obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei.

În motivarea acțiunii sale petenta susține următoarele:

- Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente facturilor fiscale emise de către S.C. D..... SRL în baza contractului de reclamă și publicitate nr...../01.03.2006 încheiat cu societatea CONSTANTA SRL, petenta critică punctul de vedere al organului de inspecție potrivit căruia din documentele examinate nu se desprind elemente din care să se deducă efectuarea efectivă a prestării serviciilor.

În opinia sa, inspectorii fiscali au dat o interpretare subiectivă speței, fără să se țină seama de convenția părților-legea între ele, principiul libertății contractuale, precum și faptul că, în contractul perfectat de către societate în calitate de beneficiar, cu societatea D..... SRL în calitate de prestator, se regăsesc toate elementele obiectului contractului, respectiv contravaloarea serviciilor de reclamă și publicitate, a locului executării acestora, obligațiile esențiale ale plăților, reglementarea răspunderii contractuale etc.

Totodată, petenta precizează că materialele publicitare prezentate în locația societății D..... SRL (care conțin reprezentarea grafică a elementelor de identificare, descrierea societății și a activității acesteia), au avut ca scop contractarea concretă a serviciilor firmei de către firmele care au intrat în posesia acestor materiale publicitare, aspect perfect verificabil.

În sprijinul contestației sale petenta invocă prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând că nu au fost încălcate, întrucât punerea efectivă în executare a contractului de reclamă și publicitate încheiat cu societatea D..... SRL este dovedită prin existența reală a materialelor publicitare specifice în locația amintită, documentele de proveniență a acestor materiale (factura fiscală/16.03.2006 emisă de S.C. N..... SRL în baza contractului nr...../01.03.2006) și documentul de predare-primire a materialelor.

De asemenea, petenta susține că nu au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, care fac referire la prestarea unui serviciu de publicitate, deoarece obiectul contractului a fost simpla prezentare de către prestator a materialelor publicitare, context în care nu se impun documente justificative a serviciului prestat, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, după cum au solicitat organele de inspecție fiscală.

În sprijinul punctului său de vedere petenta menționează faptul că organele de inspecție fiscală au acceptat ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal cheltuiala privind achiziția materialelor publicitare și, prin urmare, nu se justifică refuzul privind deductibilitatea serviciului reprezentând expunerea într-un anumit spațiu a acestora.

- Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente contractului de comodat încheiat între S.C. CONSTANTA SRL și d-nul A..... B....., proprietarul imobilului din Str..... nr...., petenta susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat suprafața totală ca fiind de m.p., în condițiile în care din titlul de proprietate rezultă suprafața de m.p. pusă la dispoziția societății pentru folosință gratuită.

În aceste condiții, petenta contestă măsura organelor de inspecție fiscală de a înlătura parțial (cca 70%) caracterul deductibil al cheltuielilor reprezentând costul utilităților pentru spațiul în care funcționează societatea.

- Cu privire la cheltuielile nedeductibile reprezentând chiria achitată pentru folosința unui teren în suprafață de m.p., în justificarea acțiunii sale petenta motivează:

→Terenul situat în Municipiul Constanța, Str..... nr...., imediat în vecinătatea sediului social al societății, a fost utilizat ca loc de parcare a autovehiculelor societății, folosite de către agenții săi pentru a se deplasa în diverse locații ale Portului Constanța în vederea efectuării operațiunilor aferente activității societății;

→ Totodată, petenta susține că a luat măsura închirierii unui teren în vederea parcării autovehiculelor în deplină siguranță, deoarece posedă un parc auto dimensionat, iar sediul societății este situat pe o stradă fără posibilități de parcare;

→ Nu în ultimul rând, petenta susține că organele de inspecție fiscale au considerat eronat că societatea nu a putut proba cu documente, destinația și utilitatea terenului în folosul activității societății, în scopul realizării de venituri impozabile.

Legat de acest aspect, consideră că organele de inspecție au ignorat cu bună știință documentele aflate la dispoziția lor spre examinare, respectiv contractul de închiriere, decizia internă a administratorului privind folosința aceluși teren, acte ce atestă procedura internă privind exploatarea în interes de serviciu și documente de predare-primirea autovehiculelor din parcul auto.

▪ Referitor la cheltuielile nedeductibile efectuate cu chiria a două apartamente situate în Constanța, contestatoarea susține:

→ Organele de inspecție fiscală au creat confuzie privind destinația apartamentelor, în sensul că are un caracter social, aceasta reprezentând în fapt locuință de serviciu, adică spațiu folosit de către angajatul B..... D..... pe perioada derulării raportului său de muncă cu petenta, cu scopul de a servi unei mai bune deplasări a angajatului la locul de muncă.

→ În sprijinul punctului său de vedere petenta invocă dispozițiile art.2 lit.d din Legea nr.114/1996, apreciind că acestea dau dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate de societate, conform dispozițiilor art.21 alin.(3) lit.1 din Codul fiscal..

→ Totodată, petenta a anexat la dosarul cauzei înscrisuri, în vederea susținerii argumentelor invocate, respectiv contractul de comodat încheiat cu salariatul și actul adițional la contractul individual de muncă.

▪ Prin Raportul de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal sumele cheltuite de societate reprezentând cazarea administratorului B..... A..... în străinătate, măsură contestată din următoarele motive:

→ Echipa de control a ignorat documentele care demonstrează necesitatea și oportunitatea deplasării în străinătate în interesul activității societății, având finalitate perfectarea unor importante afaceri comerciale, aducătoare de venituri pentru aceasta. În acest sens, petenta anexează la dosarul contestației documente și anume: invitația scrisă din partea partenerilor de afaceri M..... Budapesta, privind întâlnirea de afaceri din Paris în perioada 13-16.03.2008, booking-ul voiajului și al cazării efectuat de agenția T..... (bilete de avion, vouchere) și corespondența de afaceri ce a urmat acestei deplasări.

→ În plus, petenta susține că și din raportul de inspecție fiscală (respectiv din lista principalilor parteneri de afaceri ai societății CONSTANTA SRL, listă întocmită de inspectorii fiscali) rezultă realizarea veniturilor impozabile, potrivit legii, în sensul că printre partenerii de afaceri ai săi se numără și firma M..... Budapesta.

→ Referitor la factura nr...../22.02.2008 pentru care inspectorii fiscali au calculat suplimentar TVA în sumă de lei, petenta menționează că, factura în cauză poartă mențiunea „cota TVA scutit fără drept de deducere”.

Pentru motivele expuse, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea totală a actului administrativ-fiscal atacat.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 02.12.2009 a fost întocmit de organele S.A.F. - A.I.F. Constanța în scopul verificării modului de constituire a obligațiilor fiscale în perioada 01.01.2006-30.09.2009.

1.Cu ocazia verificării impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008, prin procedura de control utilizată, controlul prin sondaj asupra

documentelor financiar contabile și având în vedere baza legală, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. NR.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1.1 Începând cu luna martie 2006, societatea CONSTANTA SRL a înregistrat lunar pe cheltuieli în conturile 628 și 623.2, contravaloarea unor prestații în baza contractului de reclamă și publicitate nr...../01.03.2006 încheiat cu societatea S.C. D..... SRL.

În opinia organelor de inspecție fiscală, sumele înregistrate de societate în cuantum de lei urmare contractului menționat, sunt nedeductibile fiscal, având în vedere următoarele argumente:

→ S.C. D..... SRL are ca obiect de activitate „coafură și alte activități de înfrumusețare”;

→ În contract nu sunt precizate suprafața pe care sunt expuse materialele publicitare, care este tariful pe suprafața de expunere, ce cantitate și ce tip de articole publicitare au fost utilizate;

→ Societatea nu a prezentat documente prin care să poată face dovada punerii în execuție a contractului, întrucât simpla încheiere a acestuia nu echivalează cu executarea serviciilor, chiar dacă contractul în cauză reprezintă voința juridică a părților.

Drept urmare, în lipsa dovezii susținută cu documente că serviciile menționate în contract au fost efectiv prestate, organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care suma de lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008, din care suma de lei influențează calculul profitului impozabil aferent anului 2006, cu suma de lei - calculul profitului impozabil aferent anului 2007 și cu suma de lei al anului 2008.

1.2 Urmare verificării, s-a constatat că societatea funcționează în spațiul din Str..... nr.... Constanța în baza unui contract de comodat din care rezultă că, din suprafața totală a clădirii de mp (conform plan cadastral anexat), societatea a utilizat în anul 2006 doar suprafața de mp, iar în anul 2007 și 2008 doar suprafața de mp.

Din evidența contabilă a reieșit că s-a înregistrat pe costuri valoarea integrală a cheltuielilor privind utilitățile (apa, energie, gaze, salubritate), fără a recupera prin refacturare către ceilalți beneficiari aflați în spațiul respectiv partea de cheltuieli cu utilitățile consumate de către aceștia, proporțional cu spațiul exploatat, așa cum prevede art.21 alin.(3) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că, prin înregistrarea pe costuri a unor cheltuieli ce nu-i aparțin, societatea a încălcat prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În această situație, în timpul controlului au fost reconsiderate din punct de vedere fiscal cheltuielile cu utilitățile, astfel:

→ pentru anul 2006 în sumă totală de lei, admitându-se la deducere cele ce aparțin societății în cotă de 38%, diferența de 62% fiind nedeductibilă fiscal, rezultând că suma de lei (..... x 62%) este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

→ pentru anul 2007 în sumă totală de lei, admitându-se la deducere cele ce aparțin societății în cotă de 30%, diferența de 70% fiind nedeductibilă fiscal, rezultând că suma de lei (..... x 70%) este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

→ pentru anul 2008 în sumă totală de lei, admitându-se la deducere cele ce aparțin societății în cotă de 30%, diferența de 70% fiind nedeductibilă fiscal, rezultând că suma de lei (10.418 x 70%) este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

1.3 În perioada ianuarie-iunie 2006, societatea a înregistrat pe costuri (cont 612) suma de lei, reprezentând chirie teren în suprafață de mp, pentru care nu a putut proba cu documente, destinația și utilitatea acestuia în folosul activității societății, fiind astfel încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.4 Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului fiscal 2006, societatea a înregistrat drept cheltuială deductibilă suma totală de lei, reprezentând chiria a doua apartamente situate în Constanța transmise, în perioade diferite, în folosință gratuită unui salariat al societății, în baza unor contracte de comodat.

Având în vedere atât faptul că suma de lei reprezintă „alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora” care trebuiau impozitate la salariat, cât și că încadrarea acesteia în categoria „cheltuielilor sociale” nu are suport legal, s-a stabilit că este nedeductibilă fiscal.

1.5 În luna februarie 2008, societatea a înregistrat pe costuri, în cont 625, suma de lei reprezentând servicii de cazare, în baza facturii nr...../22.02.2008 emisă de S.C. T..... SRL.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție au considerat suma de lei cheltuială nedeductibilă fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma recalculării efectuate în timpul inspecției, a rezultat un profit impozabil suplimentar față de cel determinat de societate în sumă de lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei, calculate în baza art.119 din O.G. nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată.

2. Referitor la situația privind TVA pentru perioada 01.01.2006-30.09.2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- Societatea a dedus TVA în sumă de lei, aferentă facturilor emise de către S.C. D..... SRL pentru care (în timpul inspecției privind impozitul pe profit) s-a stabilit că sunt cheltuieli nedeductibile, în condițiile în care nu s-a putut demonstra prin documente prestarea efectivă a serviciilor menționate în contract.

În această situație, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se poate acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, având în vedere temeiul de drept în materie de TVA referitoare la momentul exigibilității și a factorului generator, care intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, respectiv art.134¹(1), 134²(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- Urmare verificării, s-a stabilit că societatea a dedus TVA aferentă unor cheltuieli efectuate la sediul administrativ al societății din str..... nr.... Constanța, reprezentând utilități, în condițiile în care, în timpul inspecției, s-a constatat că spațiul în suprafață de mp a fost utilizat în proporție de 38% în anul 2006, în proporție de 30% în anul 2007, 2008 și perioada ianuarie-septembrie 2009.

Drept urmare, organul de inspecție a stabilit că T.V.A. în sumă de lei este deductibilă, iar diferența de lei nu întrunește condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a), coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Societatea a dedus TVA în sumă de lei, înscrisă în factura nr...../22.02.2008 emisă de S.C. T..... SRL, reprezentând servicii de cazare, pentru

care nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea și oportunitatea efectuării acestor prestații în scopul obținerii de venituri.

În consecință, organul de inspecție a stabilit că suma de lei nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru suma totală de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar în urma inspecției pentru întreaga perioadă verificată, s-au calculat accesorii până la data de 25.11.2009, în sumă de lei.

În baza Raportului de inspecție fiscală din data de 02.12.2009 a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 02.12.2009, aceste acte fiind comunicate petentei cu adresa nr...../04.12.2009.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Analizând motivele de fapt și de drept expuse de contestatară și probele depuse la dosarul contestației, se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2006-30.09.2009, în baza avizului de inspecție fiscală nr...../05.11.2009.

În urma inspecției fiscale, organele fiscale din cadrul DGFP Constanța – Activitatea de Inspecție Fiscală au emis Decizia de impunere nr...../2.12.2009, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală cumulată de lei, din care:

- **Impozit pe profit:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei;
- **TVA:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei.

1. Referitor la impozitul pe profit, verificarea a vizat perioada 01.01.2006-31.12.2008.

1.1. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, DGFP Constanța prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestora la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat clauzele contractuale prevăzute în contractul nr..... din 01.03.2006 încheiat între S.C. D..... SRL (prestator) și S.C. CONSTANTA SRL (beneficiar), prin care obiectul contractului îl constituie “prezentarea de către Prestator a materialelor publicitare specifice ale Beneficiarului în spațiul propriu”.

În fapt, societatea contestatoare a încheiat cu S.C. D..... SRL contractul nr..... din 01.03.2006, având ca obiect prezentarea, afișarea, dispaly a materialelor publicitare, constând în broșuri în policromie, business-carduri, cărți de vizită, achiziționate de la S.C. N..... SRL în baza contractului nr...../01.03.2006 și a facturii nr...../16.03.2006.

Prin contract s-a stabilit ca S.C. CONSTANTA SRL să achite societății D..... SRL suma de euro/lună la care se adaugă TVA, pe o durată de 12 luni calendaristice, data intrării în vigoare fiind în momentul semnării, respectiv 01.03.2006, cu posibilitatea prelungirii cu acordul comun al părților contractuale, sub forma unor acte adiționale.

Organele de control susțin că acest contract la care se face referire mai sus, fără alte documente care să facă posibilă verificarea că prestațiile contractate au fost efectuate, nu constituie document justificativ primar în emiterea facturilor și, pe acest motiv, consideră cheltuiala respectivă, ce reprezintă contravaloare servicii prevazute în contract aferente perioadei 01.03.2006-31.12.2008, ca nefiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu prestațiile de servicii facturate de firma S.C. D..... SRL, în baza contractului nr...../01.03.2006.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.21(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede următoarele:

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.”

Totodată, alin.(4) lit.m) al aceluiaș articol, precizează:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

HG 44/2004 privind Normele metodologice pentru aplicarea Legii 571/2003:

48., Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.

În speță, organul de soluționare a reținut că motivul invocat de către organul de inspecție pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile ce fac obiectul contractului nr...../01.03.2006 este faptul că societatea nu a prezentat dovada că aceste servicii au fost efectiv prestate.

În acest sens, se menționează faptul că societatea nu deține nici un alt document care să facă posibilă verificarea prestațiilor contractate și efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care s-au prestat serviciile față de cele contractate, referiri legate de respectarea clauzelor contractuale, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar, fără însă să precizeze ce alt document trebuia să prezinte societatea, în condițiile în care în contract se regăsesc toate elementele: contravaloarea serviciilor, locul executării acestora, obligațiile esențiale ale părților, reglementarea răspunderii contractuale.

În plus, materialele la care se referă obiectul contractului au fost predate prestatorului în cantitatea precizată în Procesul verbal de predare-primire încheiat în

data de 16.03.2006, semnat de cele doua societăți (..... buc-cărți de vizită, buc. broșuri policromie 210 x 210, buc. business card policromie);

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de control fiscal nu au ținut cont de aceste prevederi contractuale în stabilirea deductibilității cheltuielilor în suma de lei, măsura stabilită în raportul de inspecție fiind insuficient argumentată.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru suma de lei lei considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit stabilit în Raportul de inspecție fiscală, urmând să se reanalizeze aceste cheltuieli și, în funcție de actele normative invocate mai sus, să stabilească natura lor și recalcularea impozitului pe profit cu accesoriile aferente.

Astfel, se vor aplica prevederile art.216 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„(3) 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,” decizia de impunere nr.1166/02.12.2009 va fi desființată pentru impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de 76.278 lei urmand ca o altă echipă decât cea care a emis raportul de inspectie fiscala nr.23/02.12.2009 în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, având în vedere reținerile din prezenta decizie să reverifice același impozit, pe aceeași perioadă, conform reținerilor din prezenta decizie.

1.2 Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente contractului de comodat încheiat între S.C. CONSTANTA SRL și d-nul A..... B....., proprietarul imobilului din Str..... nr....., se reține:

În fapt, urmare controlului efectuat, a reieșit că societatea a înregistrat pe costuri valoarea integrală a cheltuielilor privind utilitățile (apa, energie, gaze, salubritate) fără a recupera prin refacturare către ceilalți beneficiari aflați în spațiul respectiv partea de cheltuială cu utilitățile consumate de către aceștia, proporțional cu spațiul exploatat, așa cum prevede art.21 alin.(3) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au recalculat suprafața pusă la dispoziția societății pentru folosință gratuită, în baza unui contract de comodat, rezultând că din suprafața totală a clădirii de mp (conform plan cadastral anexat), societatea a utilizat în anul 2006 doar suprafața de mp, iar în anul 2007 și 2008 doar suprafața de mp.

Drept urmare, s-au recalculat și cheltuielile cu utilitățile aferente ce îi aparțin societății din punct de vedere fiscal, rezultând cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil:

→ pentru anul 2006 din sumă totală de lei, reprezentând cheltuieli totale cu utilitățile, suma de lei (..... x 62%);

→ pentru anul 2007 din sumă totală de lei, reprezentând cheltuieli totale cu utilitățile, suma de lei (..... x 70%);

→ pentru anul 2008 din sumă totală de lei, reprezentând cheltuieli totale cu utilitățile, suma de lei (..... x 70%).

Astfel, s-a constatat că prin înregistrarea pe costuri a unor cheltuieli ce nu-i aparțin, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petena contestă măsura organelor de inspecție fiscală de a înlătura parțial (cca 70%) caracterul deductibil al cheltuielilor reprezentând costul utilităților pentru spațiul în care funcționează societatea, fără însă să precizeze motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra cheltuielilor constatate ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care contestatoarea nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Totodată, cu privire la cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și care au deductibilitate limitată, art.21 alin.(3) lit.m) din aceeași lege, precizează:

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

Iar la pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„37. În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente.”

În speță, din documentele anexate la dosarul contestației reiese că în perioada supusă controlului, societatea a înregistrat cheltuielile cu utilitățile aferente suprafeței totale a clădirii de mp (conform plan cadastral), în condițiile în care societatea a utilizat în anul 2006 doar suprafața de mp, iar în anul 2007 și 2008 doar suprafața de mp.

În acest context se reține că organele de inspecție fiscală au tratat în mod corect sumele reprezentând cheltuielile cu utilitățile aferente sediului societății, în conformitate cu prevederile legale citate mai sus.

Totodată, faptul că societatea nu a adus nici un argument de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală la acest capitol, intră sub incidența art.206 alin.(1) lit.c) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din O.M.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

12.1. 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 contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care

se întemeiază contestația, organul de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată pentru suma reprezentând cheltuieli cu utilitățile nedeductibile în sumă de lei pentru anul 2006, lei pentru anul 2007 și lei pentru anul 2008.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se reține că societatea datorează și accesorii aferente impozitului pe profit datorat pentru cheltuieli cu utilitățile nedeductibile, în sumă totală de lei.

1.3 Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de lei, reprezentând chiria achitată pentru folosința unui teren în suprafață de m.p, se reține:

În fapt, în perioada ianuarie-iunie 2006, societatea a înregistrat pe costuri (cont 612) suma de lei reprezentând chirie teren în suprafață de mp, folosit ca loc de parcare a autovehiculelor societății, după cum susține petenta.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a putut proba cu documente destinația și utilitatea acestuia în folosul activității societății, fiind astfel încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conținutul contestației, petenta susține că organele de inspecție fiscală au considerat eronat că societatea nu a putut proba cu documente destinația și utilitatea terenului în folosul activității societății, în scopul realizării de venituri impozabile, anexând la dosarul contestației contractul de închiriere, decizia internă a administratorului privind folosința aceluși teren, actele ce atestă procedura internă privind exploatarea în interes de serviciu și documente de predarea-primirea autovehiculelor din parcul auto.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu chiria terenului în speță, rezumându-se doar să afirme că petenta a anexat documente ce nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

Speța supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu analizarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea a prezentat la dosarul contestației documente suplimentare neanalizate în timpul controlului.

În drept, speța în cauză este reglementată de prevederile art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde referitor la soluționarea contestației, se arată:

„ (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În speță, față de cele expuse, se reține că prin prezentarea documentelor, respectiv contractul de închiriere, decizia internă a administratorului privind folosința aceluși teren, acte ce atestă procedura internă privind exploatarea în interes de serviciu, și documente de predarea-primirea autovehiculelor din parcul auto, se înlătură constatările organelor de inspecție cu privire la cheltuielile reprezentând chiria terenului.

Ținând cont de prevederile art.213 (4) citate mai sus, și reținându-se că prin referatul cu propunerile de soluționare nu se face nicio referire la documentele în cauză,

se impune **desființarea** punctului din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere emisă în baza acestuia, referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de 5.000 lei, în vederea reanalizării pronunțării organelor de inspecție fiscală asupra documentelor depuse de petiționară precum și recalcularea impozitului pe profit cu accesoriile aferente.

1.4. Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuială ce nu a fost impozitată la salariat, se reține:

În fapt, urmare inspecției fiscale, s-a constatat că în cursul anului fiscal 2006, societatea a înregistrat drept cheltuială deductibilă suma totală de lei, reprezentând chiria a doua apartamente situate în Constanța, pe care, în perioade diferite, le-a transmis în folosință gratuită unui salariat al societății, în baza unor contracte de comodat.

În opinia organelor de control, suma de lei reprezintă „alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora” care trebuiau impozitate la salariat, încadrarea de către societate în categoria „cheltuielilor sociale” fiind eronată, neavând suport legal.

Prin contestația formulată, S.C. CONSTANTA SRL susține că a acordat, la cerere, o locuință de serviciu (în accepțiunea dispozițiilor art.2 lit.d) din Legea locuinței nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare), solicitată de către salariatul B..... D..... în baza actului adițional la contractul său individual de muncă, astfel că, potrivit art.21 alin.3 lit.l) din Codul fiscal, cheltuielile cu chiria apartamentului sunt deductibile fiscal.

Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la stabilirea cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei, reprezentând chiria apartamentelor date în folosință gratuită unui salariat.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Iar conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*l) **cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu** situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%. Diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriași/locatari;*

Potrivit pct.36 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se stipulează:

*„36. În cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, **cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia** sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective.”*

În înțelesul art.2 lit.d) din Legea locuințelor nr.114/1996, **“Locuința de serviciu”** este *“locuința destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de munca, potrivit prevederilor legale.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru **funcționarea, întreținerea și repararea locuinței de serviciu** aflată în proprietatea firmei, acordată unui salariat în condițiile contractului de muncă, cheltuielile au deductibilitate limitată.

În speță, locuința închiriată de către S.C. CONSTANTA SRL pentru a fi pusă la dispoziția angajatului nu este considerată, conform Legii nr.114/1996, drept locuință de serviciu.

Prin urmare, locuința de serviciu se află în proprietatea firmei și nu poate fi înstrăinată.

În plus, cheltuiala cu chiria unei locuințe nu reprezintă o **cheltuială pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia**, în înțelesul prevederilor art.21 alin.(3) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările pct.36 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În această situație, se constată că nu se pot aplica prevederile art.21 alin.3 lit.I) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum susține petenta în contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

Organul de soluționare a contestației constată că decizia organelor de inspecție privind încadrarea sumei de lei în categoria cheltuielilor nedeductibile, respectiv cheltuieli asimilate salariilor neimpozitate, este corectă și legală, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

În ceea ce privește excepțiile prevederilor titlului III, acestea sunt enumerate la art.56 alin.(4) din Codul fiscal, potrivit căruia, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile:

„[...]”

c) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportate de persoana fizică, conform legilor speciale;

Pct.83 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizează :

„83. Prin locuințe acordate ca urmare a specificității activității se înțelege acele locuințe asigurate angajaților când activitatea se desfășoară în locuri izolate, precum stațiile meteo, stațiile pentru controlul mișcărilor seismice, sau în condițiile în care este solicitată prezența permanentă pentru supravegherea unor instalații, utilaje și altele asemenea.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că d-nul B..... D..... nu se afla în niciuna din situațiile descrise mai sus, cheltuiala cu chiria apartamentelor utilizate de acesta și suportată de societate este nedeductibilă fiscal.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale de reglementare a impozitului pe profit, care sunt de strictă interpretare și aplicare, astfel încât argumentele aduse de petentă nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației urmează să decidă **respingerea ca neîntemeiată** a contestației pentru acest capăt de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se reține că societatea datorează accesorii aferente impozitului pe profit datorat pentru cheltuielile nedeductibile, în sumă de lei.

1.5. Cu privire la suma de lei, reprezentând servicii de cazare, se reține:

În fapt, organele de inspecție au considerat suma de lei, reprezentând servicii de cazare, conform facturii nr.00004/22.02.2008 emisă de S.C. T..... SRL, cheltuială nedeductibilă fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivând că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

În contestație, petenta susține că echipa de control a ignorat documentele prin care demonstrează necesitatea și oportunitatea deplasării în străinătate în interesul activității societății, anexând, în acest sens, la dosarul contestației documente, și anume: invitația scrisă din partea partenerilor de afaceri M..... Budapesta, privind întâlnirea de afaceri din Paris în perioada 13-16.03.2008, booking-ul voiajului și al cazării efectuat de agenția T..... (bilete de avion, vouchere) și corespondența de afaceri ce a urmat acestei deplasări.

Totodată, petiționara susține că deplasarea în speță a avut ca finalitate perfectarea unor importante afaceri comerciale, aducătoare de venituri pentru aceasta, menționând că în actul de control întocmit, chiar organele de inspecție au consemnat în lista cu partenerii de afaceri societatea M..... Budapesta, la invitația căreia a efectuat deplasarea în străinătate și care ulterior a devenit partener al societății.

Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la stabilirea cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei, reprezentând servicii de cazare.

În drept, art.21 alin.2 (e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, precizează următoarele :

„(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

[...]

Referitor la acest articol de lege, HG 44/2004 privind normele de aplicare ale Codului Fiscal precizează:

„27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.”

În speță, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că la data emiterii facturii nr...../22.02.208, în baza căreia s-a înregistrat cheltuiala în sumă de 4.977 lei, d-nul B..... A..... avea calitatea de administrator al S.C. CONSTANTA S.R.L.

Conform punctului de vedere al organului de inspecție fiscală prezentat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cheltuielile în sumă de lei, reprezentând

servicii de cazare, sunt nedeductibile fiscal, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, condiție prevăzută de art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organul de inspecție fiscală susține că afirmația petentei potrivit căreia echipa de control a ignorat documentele prin care demonstrează necesitatea și oportunitatea deplasării în străinătate în interesul activității societății nu este reală, întrucât acestea nu au fost prezentate în timpul efectuării inspecției fiscale.

În acest context, organele de soluționare a contestației au reținut că sunt incidente prevederile art.213 alin.1 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, care stipulează;

“1)- Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

precum și prevederile art.213 alin.4 din OG nr.92/2003, republicată, conform cărora :

”4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În aceste condiții, având în vedere documentele existente în copie la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fond asupra cauzei înainte de a se pronunța organele de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea a depus la dosarul contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În măsură să analizeze documentele suplimentare, transmise în copie de către societate și anexate la prezenta Decizie, sunt organele de inspecție fiscală emitente ale actului administrativ atacat, astfel că se va **desființa partial** Raportul de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile în valoare de lei, reprezentând servicii cazare.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi **desființată** și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, verificarea a vizat perioada 01.01.2006-30.09.2009.

Prin Decizia de impunere nr...../02.12.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au mai stabilit suplimentar în sarcina petentei și o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, prin excluderea de la deductibilitate a acesteia.

Menționăm că suma înscrisă în decizia de impunere atacată este în sumă de lei, față de suma rezultată din adăugarea sumelor ce o compun din raportului de inspecție, respectiv lei (..... + +).

2.1. Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA înscrisă în facturile emise de către S.C. D..... SRL pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere și care, urmare inspecției, a fost exclusă de la deductibilitate:

În opinia organelor de control, societatea nu a justificat, atât punerea efectivă în execuție a contractului, cât și dacă serviciile contactate și facturate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, astfel fiind încălcate prevederile art.134¹(1), art.134²(1), art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;”

ART. 146 din același act normativ, cu privire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, stipulează:

(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

Din acest text de lege rezultă cu claritate faptul că orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă unui bun ce i-a fost livrat de o persoană impozabilă, cu condiția de a justifica că acel bun este destinat a fi utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al T.V.A. și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;

În speță, în cazul analizat, așa cum rezultă din raportul de inspecție, nu a fost negată existența documentelor justificative (facturi fiscale legal întocmite), organele de control apreciind doar că prestările de serviciu nu au fost în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, se reține că prin prezenta decizie urmează să se desființeze actul administrativ atacat pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de lei reprezentând prestări servicii, conform contractului nr..... din 01.03.2009 încheiat între S.C. D..... SRL (prestator) și S.C. CONSTANTA SRL (beneficiar).

Ori, faptul că organul de soluționare a reținut că organele de control fiscal nu au ținut cont de prevederile contractuale în stabilirea deductibilității cheltuielilor în suma de lei, decizând desființarea acestui capăt de cerere, pe cale de consecință, rezultă că nu poate decide cu claritate dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, urmând să se desființeze și capătul de cerere privind TVA-ul în sumă de lei.

Se menționează că din anexa 5c) reprezentând fișa analitică pentru furnizor S.C. D..... SRL, întocmită de petentă, dar care a stat la baza stabilirii de către control a cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei și TVA aferent în sumă de lei (conform precizării din raportul de inspecție contestat), nu există concordanță între bază și TVA aferentă.

Față de precizările de mai sus, urmează să se decidă și **desființarea** acestui capăt de cerere privind TVA în sumă de lei.

2.2 Referitor la suma lei, reprezentând TVA aferentă unor cheltuieli nedeductibile efectuate cu utilități aferente spațiului neutilizat la sediul administrativ al societății din str..... nr....., Constanța, se reține:

În fapt, și în acest caz, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unor servicii ce nu sunt destinate nevoilor firmei și deci utilizării în folosul operațiunilor taxabile, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

În contextul în care, la capitolul privind impozitul pe profit a rezultat că organele de inspecție fiscală au tratat în mod corect cheltuielile nedeductibile (în sumă de lei pentru anul 2006, lei pentru anul 2007 și lei pentru anul 2008), în conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie, urmează să fie respinsă contestația și pentru capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu utilitățile nedeductibile aferente sediului societății.

Din punct de vedere fiscal, justificarea înregistrării cheltuielilor cu utilitățile și pentru suprafață neutilizată de societate nu a fost probată nici de petentă, decât prin simple afirmații referitoare la suprafața reieșită din titlul de proprietate al d-lui B..... A.....

Pentru aceleași motive, urmează să fie **respinsă** contestația și pentru capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, aferentă cheltuielilor cu utilitățile, prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal invocate mai sus fiind aplicabile și în acest caz, precum și pentru accesoriile aferente acestui debit.

2.3 Referitor la suma de lei, pentru care organele de inspecție au considerat că reprezintă TVA înscrisă în factura nr...../22.02.2008 emisă de S.C. T..... SRL, reprezentând servicii de cazare, deși factura poartă mențiunea „cotă TVA scutit fără drept de deducere”.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.126 alin.(9) lit.c) care precizează:

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.[...]”

În speță, se reține că factura nr...../22.02.2008 emisă de S.C. T..... SRL, reprezentând c/v servicii de cazare și c/v transport B....., aflată la dosarul cauzei, conține mențiunea „scutit fără drept de deducere”.

Motivele invocate de către control în raportul de inspecție fiscală au fost că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea și oportunitatea efectuării acestor prestații în scopul obținerii de venituri și, în consecință, nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ori, faptul că societatea nu a dedus TVA aferentă acestei facturi se reține că nu sunt aplicabile prevederile invocate de către organul de control.

În această situație, organul de soluționare urmează să **admită contestația** pentru suma de lei reprezentând TVA colectată eronat de către inspecție și accesoriile aferente acestei sume.

În concluzie, având în vedere faptul că s-a **desființat** capitolul din raportul de inspecție fiscală privind cheltuielile nedeductibile, se va desființa parțial Decizia de impunere nr...../02.12.2009 cu privire la impozitul pe profit, majorările de întârziere, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze impozitul pe profit, aferent perioadei 01.01.2006-31.12.2008, precum și accesoriile aferente având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și cele precizate în prezenta decizie.

Totodată, referitor la capitolul privind TVA în sumă totală de lei și majorări de întârziere în cuantum de lei, urmează să se pronunțe soluțiile:

→ **desființarea** pentru suma de lei, reprezentând TVA înscrisă în facturile emise de către S.C. D..... SRL;

→ **respingerea** contestația și pentru capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor cu utilitățile, precum și pentru accesoriile aferente acestui debit.

→ **admită contestația** pentru suma de lei reprezentând TVA colectată eronat de către inspecție și accesoriile aferente acestei sume.

→ **desființarea** accesoriilor aferente TVA în sumă de lei, în vederea recalculării acestora în funcție de debitele datorate de societate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.216 (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și pct.102.5 din H.G.nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

Art.216

„(3) 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”,

pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”

Potrivit prevederilor legale în speță, urmează ca organele de inspecție fiscală din cadrul SAF-AIF Constanța, printr-o altă echipă, să emită o nouă decizie de impunere, pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, în conformitate cu prevederile legale mai sus enunțate.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.209(1), (2) și 216 (1), (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

1) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr...../02.12.2009 pentru suma de lei, reprezentând:

- **Impozit pe profit:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei;

și a Raportului de inspecție fiscală din data de 02.12.2009

2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr...../02.12.2009 pentru suma de lei, reprezentând:

- **TVA:** lei;
- **Majorări de întârziere, aferente:** lei;

Urmare desființării se va întocmi un nou act administrativ fiscal de către SAF-Activitatea de inspecție fiscală Constanța, care va avea în vedere strict considerentele

prezentei decizii, act care va fi transmis și Serviciului soluționare contestații, în termen de 30 de zile de la data primirii prezentei conform pct.12.7 din OMFP nr.519/2005.

3) Admiterea contestației formulate de S.C. CONSTANTA SRL pentru suma de lei reprezentând TVA;

4) Respingerea parțială a contestației formulate de S.C. CONSTANTA SRL pentru TVA în cuantum de lei.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac așa cum prevede art.210(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, în conformitate cu prevederile art.218(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**HUTUCA BOGDAN,
DIRECTOR COORDONATOR**

**MAXUT ALAIN,
COORDONATOR BIROU
SOLUTIONARE CONTESTATII**

P.F./4EX
30.01.2010