



DECIZIA nr.241/28.09.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S S.A.**, prin contestația înregistrată sub nr..../23.07.2009, asupra Deciziei de impunere nr..../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../29.05.2009, comunicată petentei la data de 26.06.2009, prin ridicarea actului sub semnătură.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestatii, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../07.07.2008, petenta invocă următoarele:

- actul administrativ fiscal atacat este nul, întrucât nu conține elementele imperative prevăzute de art.43 alin.(2) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv obiectul actului administrativ fiscal, motivele de fapt și mențiunile privind audierea contribuabilului;

- conform art.98 alin.(3) din actul normativ anterior menționat, inspecția se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale;

- întrucât perioada supusă verificării a fost cu începere din 01.05.2005, consideră că anul 2005 nu putea constitui obiectul controlului;

- ca să se justifice controlul cu 4 ani în urmă, ar trebui să existe indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor sau a altor sume datorate bugetului general consolidat;

- "dacă se susține, nemotivat, că există asemenea indicii atunci se încalcă principiul prezumției de nevinovăție iar eventualele indicii trebuiau nominalizate/individualizate prin Decizie";

- ca să fie considerată investiție, o cheltuială trebuie să întrunească cumulativ următoarele condiții:

- să aducă îmbunătățiri la parametri tehnici inițiali;
- să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare;
- prin cheltuielile efectuate să crească valoarea mijlocului fix;
- îmbunătățirile să fie făcute în scopul modernizării;
- beneficiile economice viitoare să fie suplimentare față de cele estimate.

- lipsa oricăreia dintre cele cinci condiții, înlătură caracterul investițional al cheltuielii/cheltuielilor respective, determinând caracterul de cheltuieli de reparații;

- inspectorii fiscali aveau datoria să dovedească existența cumulativă a tuturor condițiilor enumerate mai sus, situație în care societatea ar fi fost nevoită/obligată să recunoască greșeala/greșelile și implicit consecințele care incumbă acestei/acestor greșeli;

- în Dicționarul Explicativ al Limbii Române (DEX), la termenul reparație, apar următoarele definiții:

- ansamblul de operații efectuate asupra unui lucru stricat, uzat, defectat, pentru a-l menține sau a-l readuce în starea normală de funcționare;

- complex de lucrări pentru readucerea în stare normală a unui obiect, clădire, sistem tehnic, etc.;

- procesul prin care se îndepărtează defectele unui lucru, al unei piese, etc.

- mai mult decât atât, la termenul de reparație capitală, apare următoarea definiție: înlocuirea sau refacerea completă a unor elemente principale ale utilajelor, agregatelor, clădirilor, etc.;

- prin urmare, până și înlocuirea sau refacerea completă a unor elemente principale ale clădirilor constituie tot reparație (chiar dacă capitală, dar tot reparație este) și nu investiție;

- prin toate reparațiile efectuate, unitatea nu a urmărit extinderea sau majorarea suprafeței construite, nu a adus modificări parametrilor tehnici inițiali, nu au fost obținute beneficii economice suplimentare, ci a dorit doar restabilirea stării tehnice și a parametrilor inițiali, în scopul utilizării în continuare a spațiilor respective;

-fără reparațiile efectuate nu s-ar fi putut desfășura o activitate continuă și eficientă. Complexul Sigma a fost un magazin universal mare, dar foarte prost întreținut;

- înregistrările contabile au fost făcute în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", deoarece erau cheltuieli cu reparații;

- au fost reparați pereții, tencuielile refăcute iar ulterior s-a zugrăvit, deoarece acoperisul complexului, mai exact hidroizolația, a fost distrusă, fapt care a generat masive infiltrații de apă de ploaie care s-au scurs până la parterul complexului

distrugând bunurile chiriașilor și nu numai; au fost reparate ușile din lemn, schimbate zăvoarele, feroneria și broaștele, etc.;

- pentru a edifica și dovedi cele afirmate, consideră relevante câteva puncte din Devizele nr.450438 "Reparații interioare" și nr.450418 "Instalații sanitare și termice" din anul 2005, anexate la dosar.

B) În urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. S S.A.** - având ca obiect reverificarea modului de determinare, evidențiere și declarare a impozitului pe profit (prezentat în Raportul de inspecție fiscală nr..../25.05.2008 - la Cap.III, lit.A - Impozitul pe profit, lit.b), dispusă prin Decizia D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații nr..../30.09.2008 în urma desființării parțiale a Deciziei de impunere nr..../28.05.2008 - organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..../29.05.2009 și Decizia de impunere nr..../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, constatând următoarele:

În luna ianuarie 2005, S.C. S S.A., în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. D S.A. - Sucursala Construcții..., în calitate de prestator, Contractul de execuție de lucrări nr..../12.01.2005, având ca obiect "Lucrări de reparații - construcții și instalații - pentru obiectivul Magazin ... (etaj 1-2), localitatea ...". Valoarea totală a contractului este de ... lei, iar durata acestuia este de 12 luni calendaristice de la data primirii ordinului de începere a lucrării dat de beneficiar.

În baza contractului menționat, S.C. D S.A. a emis către S.C. S S.A. factura fiscală nr..../31.12.2005 în valoare totală de ... lei, la care se adaugă T.V.A. în sumă de ... lei, aceasta având înscrisă mențiunea "lucrări reparații interioare cf. sit. de lucrări", precum și factura fiscală nr..../28.06.2006 în valoare totală de ... lei, la care se adaugă T.V.A. în sumă de ... lei, având mențiunea "instalații sanitare și termice, instalații electrice".

Contravaloarea facturilor în cauză a fost înregistrată de societate pe cheltuieli directe în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", în luna decembrie 2005 și, respectiv, iunie 2006.

Atașat facturilor fiscale menționate, S.C. S S.A. a prezentat Devizele nr.450438 "Reparații interioare" și nr.450418 "Instalații sanitare și termice", fără a prezenta alte documente care să motiveze încadrarea lucrărilor în cauză în categoria lucrărilor de reparații, ori care să ateste starea de fapt a clădirii sau a unor componente ale acesteia înainte de începerea lucrărilor și din care să rezulte necesitatea efectuării unor lucrări de reparații pentru restabilirea parametrilor inițiali ai clădirii.

Totodată, în perioada mai 2005 - decembrie 2005, unitatea a achiziționat materiale de construcții de la S.C. D S.R.L. ... - punct de lucru ..., în valoare totală de ... lei, în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

O parte din materialele achiziționate, în valoare de ... lei, au fost înregistrate în evidența contabilă, în aceeași lună în care au fost achiziționate, pe cheltuieli în contul 602 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" - analitic distinct și contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" - analitic distinct; cealaltă parte a materialelor achiziționate în valoare de ... lei au fost înregistrate în contul 302 "Alte materiale consumabile" - analitic distinct, acestea din urmă, în luna ianuarie 2006, fiind înregistrate pe cheltuieli în contul 602.

Potrivit art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, art.24 alin.(1) și (3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și potrivit pct.94 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, unitatea avea obligația includerii în valoarea de inventar a clădirii (conform evidenței contabile valoarea clădirii este ... lei, iar cheltuielile în cauză se cifrează la ... lei) a cheltuielilor cu investițiile aferente, efectuate în perioada de referință, urmare cărora s-a realizat o sporire a gradului de confort și ambient a acesteia. De asemenea, investițiile efectuate au fost de natură să asigure agentului economic obținerea de beneficii economice suplimentare, direct, prin creșterea veniturilor (în speță veniturile din închirierea spațiilor comerciale modernizate) și, indirect, prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că lucrările contractate, împreună cu materialele achiziționate, nu se pot încadra în categoria lucrărilor de reparații, ci sunt lucrări de investiții care ar fi trebuit să mărească valoarea de intrare a mijloacelor fixe la care au fost efectuate și să fie recuperate prin amortizare întrucât au avut ca efect modernizarea structurilor respective, motiv pentru care s-a procedat la reîntregirea bazei impozabile cu suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), stabilind în sarcina S.C. S S.A. impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală - în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../29.05.2009 și Decizia de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală - efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție fiscală la S.C. S S.A., a avut ca obiect reverificarea modului de determinare, evidențiere și declarare a impozitului pe profit (prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr.../25.05.2008 la Cap.III, lit.A - Impozitul pe profit, lit.b), dispusă prin Decizia nr.../30.09.2008 a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații în urma desființării parțiale a Deciziei de impunere nr.../28.05.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

1. Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal atacat.

a) În urma verificării efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. S S.A. , au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../29.05.2009 și Decizia de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Decizia de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost emisă prin intermediul mijloacelor informatice, în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului

finanțelor publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Obiectul deciziei de impunere este specificat în însăși titlul formularului contestat, respectiv "obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală". Despre obiectul actului administrativ fiscal se face referire atât în conținutul raportului de inspecție fiscală la cap.I "Date despre inspecția fiscală", cât și la pct. 2.1.1 din decizia de impunere contestată – "Obligații fiscale suplimentare de plată".

Motivele de fapt sunt precizate la pct.2.1.2 "Motivul de fapt" din Decizia de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, după cum urmează:

"1. În perioada supusă verificării unitatea a efectuat lucrări la clădirea aflată în patrimoniu (Magazin ...), contravaloarea acestora fiind înregistrată, în mod eronat, pe cheltuieli directe (în conturile 602, 604,611). Potrivit prevederilor legale în materie, cu valoarea lucrărilor în cauză trebuia majorată valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Prin modul cum a procedat, unitatea a diminuat nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat pentru perioada în care au fost efectuate lucrările în cauză.

2. Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, urmare inspecției fiscale, unitatea datorează accesorii."

În ceea ce privește lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului din decizia de impunere atacată, se reține că formularul (editat în baza unui program informatic, așa cum s-a arătat mai sus) nu prevede asemenea informație, lipsa acesteia nu este de natură să atragă nulitatea deciziei, acest element neregăsindu-se între cele enumerate la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. De altfel, se reține că despre discuția finală cu contribuabilul sunt făcute mențiuni la Cap.V "Discuția finală cu contribuabilul" din Raportul de inspecție fiscală nr..../29.05.2009, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere. Astfel, prin adresa nr.../27.05.2009, contribuabilul a fost înștiințat cu privire la data, ora și locul de desfășurare a discuției finale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală efectuată.

Având în vedere cele menționate mai sus, solicitarea privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, este neîntemeiată, decizia de impunere fiind emisă cu respectarea prevederilor legale invocate în speță.

b) În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, inițial, au emis Decizia de impunere nr.../28.05.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../25.05.2008, în care s-a procedat la verificarea perioadei 01.01.2005 - 30.04.2005.

Împotriva acestora S.C. S S.A. a formulat contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../07.07.2008, soluționată prin Decizia nr.../30.09.2008 a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații, prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../28.04.2008 pentru suma totală de lei.

În urma desființării parțiale a Deciziei de impunere nr.../28.05.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș au procedat la efectuarea reverificării dispuse în

baza Deciziei nr.../30.09.2008 a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații, urmare căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../29.05.2008 și au emis Decizia de impunere nr.../29.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Împotriva Deciziei de impunere nr.../29.05.2008, anterior menționată, S.C. S S.A. a promovat contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../23.07.2009, care face obiectul prezentei decizii.

În drept, potrivit pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, **"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."**

La pct.12.6, pct.12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, este explicitată situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, astfel:

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

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

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

În consecință, având în vedere textul de lege citat, susținerea petentei potrivit căreia anul 2005 nu mai putea constitui obiectul controlului, este neîntemeiată, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală procedând la stabilirea obligațiilor fiscale potrivit legii. Motivele desființării totale sau parțiale a unui act administrativ fiscal atacat prin decizie de soluționare a contestației, nu are legătură cu efectuarea inspecției asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali, conform art.98 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, invocat de petentă în contestația formulată.

Astfel, în situația în care se dispune reverificarea obligațiilor fiscale stabilite de inspecția fiscală prin decizie de soluționare a contestației, în speță nu sunt incidente prevederile art.98 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, invocate de petentă în cuprinsul contestației, potrivit căreia "La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii

declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că dispunerea verificării creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, prin prisma definițiilor date de legiuitor, este o situație distinctă față de cea în care se dispune reverificarea unei anumite perioade sau obligații fiscale, în urma desființării actului atacat prin decizie de soluționare a contestației, când se impune reverificarea aceleiași perioade și tip de impozit sau taxă.

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, respectiv faptul că reverificarea vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente, prin desființarea parțială a actelor emise pentru S.C. S S.A. nefiind prejudiciat nici un drept al societății, susținerile petentei cu referire la "nulitatea actului administrativ fiscal" sunt neîntemeiate și nu se pot reține în soluționarea contestației.

2. Referitor la constatările fiscale privind impozitul pe profit

În fapt, S.C. S S.A. în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. D S.A. - Sucursala Construcții ..., în calitate de prestator, la data de 12.01.2005 contractul de execuție de lucrări nr.17 (anexa nr.1 la raportul de inspekție fiscală) având ca obiect "lucrări de reparații - construcții și instalații pentru obiectivul Magazin ... (etaj 1-2) ...". Valoarea totală a contractului este de ... lei (... lei + T.V.A.... lei), iar durata acestuia este de 12 luni calendaristice, de la data primirii de către executant a ordinului de începere a lucrării. În baza contractului nr.../12.01.2005, S.C. D S.A. - Sucursala Construcții ... a emis către beneficiar factura fiscală nr.../31.12.2005 în valoare totală de ... lei (... lei + T.V.A. ... lei), respectiv nr.../29.06.2006 în valoare totală de ... lei (... lei + T.V.A. ... lei).

La control, organele de control au constatat faptul că baza de impozitare în sumă de ... lei, respectiv de ... lei, înscrisă în factura fiscală nr.../31.12.2005 reprezentând "lucrări de reparații interioare conform situației de lucrări", respectiv în factura fiscală nr.../29.06.2006 emisă pentru "instalații sanitare și termice, instalații electrice", a fost înregistrată de societate în contul de cheltuieli 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile".

În perioada mai 2005 - decembrie 2005, unitatea a achiziționat materiale de construcții de la firma S.C. D S.R.L. punct de lucru ..., destinate lucrărilor de reparații - construcții și instalații efectuate de S.C. D S.A. - Sucursala Construcții ..., în valoare totală de ... lei, precum adeziv, chit, gresie, ipsos, plasa atlas, vopsea lavabilă, tuburi, cabluri, dibluri, disjunctoare, piese de suspendare, profile, startere, tije, panouri electrice, tuburi, cabluri PVC și LTD, ușa cu toc, oglinzi, geamuri, etc.

Acestea au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, astfel:

- în contul 602 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" și contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" - analitic distinct - suma de ... lei;
- în contul 302 "Alte materiale consumabile" suma de ... lei, înregistrată ulterior pe cheltuieli în contul 602 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", respectiv în luna ianuarie 2006.

În drept, la art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și ale titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, prevede:

"Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix", prevederi care se regăsesc și la art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

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

[...]

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

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

La pct.94 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.752/1995 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, este prevăzut:

"Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare".

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, pct.7 din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobare Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, precizează:

"Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient".

Totodată, la pct.9 din același act normativ sunt stipulate următoarele:

"[...] Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate. [...]."

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate, iar lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametri funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix .

În timpul controlului, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală devize de lucrări care au stat la baza emiterii facturilor fiscale, devizul nr.450438 "Reparații interioare" și nr.450418 "Instalații sanitare & termice", ambele din anul 2005 (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

În contestația formulată, petenta susține faptul că lucrările efectuate se încadrează în categoria lucrărilor de reparații și nu în categoria lucrărilor de investiții.

Din analiza devizului nr.450438 întocmit de executant pentru "reparații interioare", rezultă că lucrările efectuate au constat în demolări de pereți, ziduri, tavane și uși, desfaceri de pardoseli, lambriuri, demontări radiatoare încălzire centrală, reparații tencuieli interioare, zidărie din cărămidă, turnare beton armat în plansee, pardoseli din mortar, plafonări de tavane, vopsitorii și zugrăveli interioare, pardoseli, confecționari de lambriuri la pereți și tavane, reparații de uși, ferestre metalice sau din lemn, placaje cu gips carton la tavane din metal.

În cel de-al doilea deviz, respectiv nr.450418, apar menționate următoarele lucrări: montări de tevi, coturi și piese de curățire PVC pentru canalizare, montări de piese (robineți, nipluri, teuri, mufe, coturi, reducții), montări și procurări de radiatoare, efectuări de probe de etanșeizare la presiune a instalațiilor de apă, încălzire centrală și a instalației interne de apă.

Din analiza lucrărilor menționate mai sus, în integralitatea lor, se poate concluziona faptul că acestea au avut ca efect modernizarea clădirii respective și mărirea gradului de confort și ambient pentru îmbunătățirea condițiilor de exploatare.

În contestația formulată, unitatea invocă o definiție a investiției, precizând faptul că, o cheltuială ca să fie considerată investiție, trebuie să întrunească cumulativ următoarele condiții:

- să aducă îmbunătățiri la parametri tehnici inițiali;
- să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare;
- prin cheltuielile efectuate să crească valoarea mijlocului fix;
- îmbunătățirile să fie făcute în scopul modernizării;
- beneficiile economice viitoare să fie suplimentare față de cele estimate.

Astfel, susținerea petentei potrivit căreia, prin toate reparațiile efectuate, nu a urmărit extinderea sau majorarea suprafeței construite, nu a adus modificări

parametrilor tehnici inițiali, nu au fost obținute beneficii economice suplimentare, ci a dorit doar restabilirea stării tehnice și a parametrilor inițiali, în scopul utilizării în continuare a spațiilor respective, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- o investiție nu presupune implicit extinderea sau majorarea unei suprafețe construite, respectiv modificarea parametrilor tehnici inițiali, în condițiile în care legiuitorul impune ca și una dintre condiții ca o cheltuială să fie considerată deductibilă, doar îmbunătățirea efectivă a performanțelor mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- în raportul de inspecție fiscală, organele de control au reținut că lucrările efectuate au influențat activitatea unității, în sensul că au fost obținute beneficii economice suplimentare, direct, prin creșterea veniturilor din închirierea spațiilor comerciale modernizate, cât și indirect, prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, fapt ce nu a fost negat de către petentă, și nici combătut cu documente;

- lucrările efectuate în speță, în integralitatea lor, nu sunt doar un ansamblu de operații efectuate asupra unui lucru stricat, uzat, defectat, pentru a-l menține sau a-l readuce în starea normală de funcționare, astfel cum susține petenta în soluționarea contestației, deoarece clădirea în cauză nu a fost doar readusă într-o stare inițială de funcționare, ci au fost realmente îmbunătățite performanțele clădirii față de parametrii funcționali stabiliți inițial, aceasta fiind modernizată, destinată în scopul obținerii de beneficii viitoare, cu scop de a crește valoarea mijlocului fix, aspecte care, din nou, nu au fost negate și combătute de către unitate.

Astfel, se reține că, atât la control cât și cu ocazia depunerii contestației, societatea nu a prezentat alte documente care să motiveze încadrarea lucrărilor în cauză în categoria lucrărilor de reparații.

Îmbunătățirile efectuate au fost făcute în scopul modernizării și obținerii de beneficii viitoare, fapt susținut și de contestatoare tocmai prin sublinierea faptului că fără lucrările efectuate "nu s-ar fi putut desfășura o activitate continuă și eficientă."

În consecință, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia lucrările efectuate se încadrează în categoria lucrărilor de reparații și nu în categoria lucrărilor de investiții.

Ca urmare, suma de ... lei reprezintă cheltuieli de investiții, și cu aceeași valoare societatea contestatoare avea obligația majorării valorii de inventar a mijlocului fix de natura clădirii (conform evidenței contabile fiind în sumă de ... lei), astfel că în mod eronat petenta a înregistrat această sumă pe cheltuieli de exploatare. De menționat este faptul că, la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au influențat modul de calcul al acestuia cu diferența dintre cheltuielile înregistrate în evidența contabilă și cheltuielile cu amortizarea aferentă duratei de utilizare.

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale citate în speță, precum și faptul că lucrările efectuate la imobilul în cauză nu pot fi încadrate în altă categorie decât în cea a lucrărilor de investiții, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile considerate de unitate drept cheltuieli cu reparații, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit stabilit

suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S S.A. .**

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

DIRECTOR COORDONATOR,