

I. Din Raportul de inspecție fiscală încheiat de către organele de control din cadrul Activității de inspecție fiscală- se rețin următoarele:

Inspecția fiscală generală s-a realizat ca urmare a adresei emise de Garda Financiară, prin care se solicita efectuarea unei verificări fiscale la o societate care a executat lucrări de construcții în luna octombrie 2004, emițând factura fiscală doar în data de 04.02.2005.

\*Impozitul pe profit:

Din verificarea documentelor financiar-contabile puse la dispoziție, s-a constatat că agentul economic a desfășurat în perioada verificată activitate de construcții. Pentru anii fiscali 2004 și 2005 societatea a fost plătitoare de impozit pe profit.

În anul 2003 a executat lucrări de extindere la sediul social, la proprietatea asociatului firmei, fără a prezenta autorizație de construcție; cheltuielile au fost înregistrate în contul 231; în luna decembrie 2003- înregistrează cheltuielile colectate în contul 231- în contul 601. Pentru spațiul destinat sediului social, agentul economic avea încheiată o convenție, neînregistrată la Administrația Finanțelor Publice. Prin aceeași convenție s-a stabilit mutarea sediului societății, fără a se preciza data acestei schimbări.

În anul 2004 și în sem. I 2005 înregistrează cheltuieli și deduce T.V.A. din facturi emise pe o persoană fizică pentru întreaga locuință a acestuia, ca fiind la sediul social, și pentru punctul de lucru, fără a avea încheiate contracte între societate și furnizorii de utilități.

Pe baza constatărilor făcute, organele fiscale stabilesc că nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu utilitățile pentru anul 2004, respectiv- aferente sem. I. anul 2005 .

S-a stabilit pentru anul 2004 un impozit pe profit suplimentar, cu dobânzi și penalități aferente, iar pentru anul 2005 s-a recalculat profitul impozabil- stabilindu-se că rezultatul la 30.06.2005- este pierdere.

\*La verificarea impozitului pe veniturile salariale s-a constatat că pe perioada verificată societatea a calculat impozitul datorat. Pentru virarea cu întârziere a impozitului s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere, în baza O.G. nr. 92 / 2003 R , art. 114 .

\* Taxa pe valoarea adăugată:

În urma verificării T.V.A. deductibilă s-au constatat următoarele:

- în anul 2003 societatea efectuează lucrări de investiții la punctul de lucru, clădire ce nu este proprietatea societății și pentru care nu s-a putut prezenta autorizație de construcție. Nu a fost admisă la deducere T.V.A. aferentă.

- în anul 2003 societatea a dedus T.V.A. din facturi pentru utilități la locuința proprietate personală a asociatului și la punctul de lucru, pentru care a prezentat doar o convenție neînregistrată la organele fiscale; pentru T.V.A. aferentă nu s-a acceptat deducerea.

- în anul 2004 societatea deduce T.V.A. din facturile de utilități emise pe numele unei persoane fizice, s-a constatat că aceasta nu avea încheiate contracte cu furnizorii de utilități pentru spațiul pus la dispoziție; T.V.A. aferentă acestora nu s-a admis la deducere;

- în anul 2005 societatea a înregistrat cheltuieli cu utilități, T.V.A. aferentă, de asemenea, nu a fost admisă la deducere - în baza prevederilor art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571 / 2003 .

La verificarea T.V.A. colectată - organele fiscale constată că agentul economic emite o factură fiscală în luna februarie 2005, dar o înregistrează și colectează T.V.A. doar în luna iunie 2005. Pentru necolectarea T.V.A. în termen legal, s-au calculat dobânzi și penalități aferente.

\*La impozitul pe dividende - s-a stabilit un debit de plată, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente, debit, de asemenea, contestat parțial de petentă.

**II. Prin contestația depusă petenta menționează că :**

\*Prin decizia de impunere atacată s-a stabilit un debit suplimentar la impozitul pe profit, cu dobânzi și penalități aferente, ca urmare a neacceptării ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, a unor materiale și utilități plătite pentru sediul social și punctul de lucru.

În susținerea contestației petenta aduce următoarele precizări:

- referitor la sediul social menționează că din aprilie 2003 acesta este pe o altă stradă, nu pe strada menționată în raportul de inspecție fiscală încheiat (cap. III ). În acest sens anexează copie după actul adițional de încheiere cu dată certă nr.../ 2003, copie după încheierea nr.../2003 emisă de O.R.C., copia certificatului de înregistrare mențiuni din 06.05.2003.

-precizează că în realitate punctul de lucru e pe strada menționată în raportul de inspecție fiscală încheiat .

Având în vedere cele menționate, petenta consideră că o mare parte din cheltuielile nedeductibile consemnate în raportul de inspecție fiscală trebuie reanalizate și considerate deductibile total sau parțial, conform anexelor 1,2,3 întocmite de aceasta.

Anexa 1 conține situația documentelor ce stau la baza cheltuielilor efectuate la punctul de lucru, pe care le consideră în totalitate deductibile fiscal.

Factura nr.../2003 prin care s-a aprovizionat cu plasă de sârmă, care a făcut obiectul unei împrejurări la lucrarea de construcții -Bloc apartamente, trecută pe cheltuieli cu organizarea de șantier conform bonului de de consum nr...2003.

Factura nr.../2003 reflectă aprovizionare de beton în valoare de..., material consumat cu bon de consum, la lucrarea Bloc apartamente, cuprins și în

situația de lucrări întocmită pentru această lucrare, valoarea fără TVA- sumă deductibilă integral.

Factura nr.../2003 prin care s-a achiziționat tablă - petenta menționează că a fost folosită la repararea platformei autocamionului ROMAN, valoarea acesteia fiind inclusă în valoarea mijlocului fix, conform procesului verbal anexat la contestația depusă. Valoarea tablei consumate, fiind inclusă în valoarea de intrare mijlocului fix - petenta apreciază că suma nu trebuia considerată nedeductibilă fiscal, deductibilitatea realizându-se prin amortizarea camionului în cadrul duratei normale de funcționare.

Referitor la cheltuielile cu utilitățile pentru sediu - petenta consideră că sunt deductibile proporțional cu suprafața locuinței pusă la dispoziția societății, conform contractului de comodat anexat, respectiv în proporție de 85,57%.

Ca atare, în baza celor prezentate- petenta consideră că pentru anul fiscal 2004 impozitul pe profit suplimentar este mai mic decât au stabilit organele fiscale. Suma contestată, cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente - fiind diferența între impozitul pe profit stabilit de organele fiscale și cel acceptat de petentă.

Pentru anul 2005, menționează că impozitul pe profit suplimentar calculat de organele de inspecție fiscală nu este corect, valoarea stabilită de petentă fiind mai mică; diferența- o contestă ca fiind stabilită eronat, inclusiv dobânzile și penalitățile aferente. Prin urmare, la 30.06.2005 petenta consideră că pierderea fiscală este mai mare decât cea stabilită cu ocazia controlului.

\*Impozitul pe veniturile salariale:

Referitor la dobânzile și penalitățile calculate pentru neplata în termen a impozitului pe venituri salariale- menționează că s-a greșit scadența; pentru declarația 100 depusă pentru decembrie 2004 - scadența era 25.01.2005; scadența a fost stabilită eronat de organul fiscal în 25.01.2004, cu un an mai devreme, generând dobânzile și penalitățile, contestate de petentă.

\*Taxa pe valoarea adăugată:

Consideră că sumele stabilite ca și cheltuială nedeductibilă și menționate la cap. I sunt deductibile fiscal total sau parțial și implicit T.V.A. aferentă a fost corect dedusă de către societate; ca atare apreciază că măsura stabilită este nelegală. Așadar, petenta contestă această T.V.A. cu dobânzile și penalitățile aferente.

\*Impozitul pe dividende:

Referitor la obligația de plată privind impozitul pe dividende menționează că debitul stabilit de organul de inspecție fiscală este mai mare, deoarece nu a fost scăzut un ordin de plată, din obligația totală de plată. Din anexa nr. 8a și 8b la raportul de inspecție fiscală, se poate vedea că a fost operat numai un ordin de plată, deși erau două cu aceeași valoare.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

\*În ceea ce privește investițiile efectuate de societate în anul 2003, se reține că :

Societatea a înregistrat investițiile în contul 231 " investiții în curs", iar în luna decembrie 2003 facturile respective au fost înregistrate în contul 601 " cheltuieli cu materiile prime ". Facturile care compun suma sunt:

-factura pentru achiziția de beton care a fost folosit la blocul apartamente ,

-factura ce reprezintă tabla pentru repararea unui autocamion proprietatea societății, pe care a înregistrat-o în luna iulie 2003 cu N.C. 231=301, iar în decembrie 213 = 231,

-factura (fără T.V.A).- pentru achiziția de sârmă utilizată pentru organizarea de șantier la blocul de apartamente, înregistrată în luna mai 2003 prin nota contabilă 301=401, în iunie prin 231=301 (ulterior stornată), iar în decembrie 601=301- prin bon de consum.

Prin raportul de inspecție fiscală organele de control au stabilit că suma respectivă este aferentă investiției efectuate de agentul economic la imobilul unde avea punct de lucru, pentru care nu exista contract de închiriere și autorizație de construcție pe numele petentei, și au decis că suma nu este deductibilă din punct de vedere fiscal. Ulterior, după depunerea contestației, organele fiscale, reanalizând facturile în cauză, au stabilit că acestea nu au legătură cu investițiile efectuate, și au decis că sumele sunt deductibile fiscal.

Din analiza constatărilor din raportul de inspecție atacat se reține că- în fapt pentru anul fiscal 2003 - agentul economic a calculat și virat impozit pe venitul microintreprinderilor.

În drept, în O.G. nr. 24 /2001 privind impunerea microintreprinderilor, la art. 5 se precizează :

*"(1) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru microintreprinderi."*

Astfel, având în vedere cele de mai sus se constată că acordarea deducerii acestor cheltuieli nu are influență asupra impozitului pe venit datorat de societate pentru anul fiscal 2003, la calculul impozitului nefiind luate în considerare cheltuielile efectuate. Prin urmare, numai în ce privește T.V.A.- se pune problema acordării dreptului de deducere a T.V.A. aferentă acestor facturi.

\*Referitor la suma reprezentând investiția efectuată efectiv la punctul de lucru, se constată că :

Societatea a efectuat în anul 2003 lucrări de investiții ( extindere ) la punctul de lucru, spațiu care nu este în proprietatea societății, pentru care nu s-a prezentat autorizație de construcție și contract de închiriere înregistrat la Administrația finanțelor publice.Totalul investiției efectuate s-a înregistrat pe cheltuieli, prin nota contabilă 601=231 " imobilizări în curs".

În fapt, lucrările noi de investiții se execută pe bază de autorizație și proiect emise pe numele societății. Însă, s-a constatat că societatea

contestatoare nu este proprietară și nici nu deține contract de închiriere pentru spațiul respectiv, existând doar o convenție încheiată între societate și o persoană fizică, care este proprietarul spațiului și asociat în societate.

În consecință, nu se pot efectua investiții la mijloace fixe sau clădiri care nu sunt proprietatea petentei sau pentru care aceasta nu deține contract de închiriere. Neadmiterea la deducere a acestor cheltuieli nu influențează stabilirea impozitului pe venit datorat de contestatoare, dacă avem în vedere că în anul 2003 aceasta era încadrată în categoria microintreprinderilor plătitoare de impozit pe venit.

\*Referitor la cheltuielile cu utilitățile pentru anul fiscal 2004 și sem. I 2005, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli erau deductibile la calculul profitului impozabil:

În fapt, se reține că agentul economic a dedus cheltuielile din facturile de utilități pentru locuința proprietate personală a asociaților și pentru punctul de lucru. Facturile respective erau emise pe numele unei persoane fizice sau pe o altă societate comercială.

În drept, în perioada supusă verificării caracterul deductibil al cheltuielilor a fost reglementat prin Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, și ulterior prin Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 21 precizează:

*"(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.*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*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;"*

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei s-a reținut că societatea contestatoare nu a încheiat cu furnizorii de utilități contracte de prestări servicii, astfel încât aceștia să factureze utilitățile pe numele petentei, facturile fiind emise pe numele proprietarilor spațiilor respective .

În aceste condiții, având în vedere că din facturile prezentate nu rezultă datele de identificare ale petentei ca beneficiară a acestor utilități - facturile fiind emise pe numele unei persoane fizice, sau pe numele altei societăți comerciale; se constată că pentru cheltuielile respective petenta nu are drept de deducere.

La contestația depusă petenta anexează un contract de comodat încheiat de aceasta cu proprietarii imobilului situat în ..., contract prin care s-a pus la dispoziția societății subsolul imobilului. În schimbul acestei folosințe societatea se obligă la plata tuturor cheltuielilor lunare legate de întreținerea și

eventualele reparații ce se vor executa în scopul bunei funcționări a activității societății.

Având în vedere prevederile art. 1561 din Codul Civil, contractul de comodat este esențialmente gratuit; așadar împrumutul de folosință a unei părți din imobil se face fără o contravaloare penru folosința acestuia. Analizând contractul de comodat existent la dosarul cauzei se constată că acesta are ca "preț" achitarea integrală a contravalorii utilităților imobilului.

Întrucât comodatul este împrumut cu titlu gratuit - precizăm că în situația în care are un preț- împrumutul de folosință devine locațiune, nemaifiind comodat. Ca atare, nu se poate admite deducerea tuturor cheltuielilor cu utilitățile și întreținerea imobilului, numai pentru suprafața reală folosită de petentă - în situația în care aceasta are încheiate contracte cu furnizorii de utilități. Iar pentru punctul de lucru, situația este similară - petenta neavând încheiate contracte cu furnizorii de utilități; așadar, în această situație- cheltuielile cu utilitățile sunt nedeductibile fiscal.

Având în vedere cele reținute mai sus se constată că organele fiscale în mod legal au stabilit că pentru cheltuielile respective petenta nu are drept de deducere. În consecință, petenta datorează impozitul pe profit calculat suplimentar și accesoriile aferente acestuia.

De asemenea, prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu utilitățile aferente punctului de lucru, pierderea fiscală a societății la 30.06.2005 a rămas cea stabilită prin actul de control.

\*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor considerate deductibile de către petentă, se rețin următoarele:

-Pentru T.V.A. aferentă investiției efectuate de petentă la punctul de lucru : se constată că petenta a efectuat aceste lucrări de investiții numai în baza unei convenții încheiate cu proprietarul spațiului, neavând contract de închiriere înregistrat la organele fiscale teritoriale .

La art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede:

*"(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;"*

În consecință, taxa pe valoarea adăugată nu se admite la deducere, așa cum legal au stabilit organele de control.

-Referitor la T.V.A. aferentă cheltuielilor cu utilitățile de la punctul de lucru și sediul social în anii 2004 și 2005 - se constată că pentru cheltuielile respective petenta nu are drept de deducere, deci implicit- nici pentru T.V.A. aferentă, în baza prevederilor art. 145 alin. (8) coroborat cu art. 21 alin. (3) lit. m din Legea nr. 571 / 2003, societatea neavând încheiate contracte de prestări servicii cu furnizorii de utilități, facturile fiind emise pe numele altor beneficiari decât petenta.

-În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli care, așa cum s-a stabilit la analiza modului de stabilire a impozitului pe profit, nu au avut legătură cu investiția efectuată la punctul de lucru - se reține că această sumă provine din facturi privind cheltuielile efectuate la blocul de apartamente, respectiv din cheltuieli făcute în desfășurarea activității.

La art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345 / 2002 , în vigoare la data efectuării operațiunilor se prevede:

*"(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de: a) operațiuni taxabile ;*

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

Astfel, având în vedere că achizițiile respective sunt destinate lucrărilor de construcții realizate de petentă, se constată că are dreptul la deducerea T.V.A. aferentă.

Prin acceptarea la deducere a acestei T.V.A., se modifică diferența suplimentară la T.V.A. stabilită în urma controlului, și accesoriile datorate .

\*Impozitul pe veniturile salariale: prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele fiscale- admit că eronat au stabilit scadența pentru obligația la impozitul pe venitul din salarii pe luna decembrie 2004 în data de 25.01.2004; astfel au procedat la recalcularea dobânzilor și a penalităților aferente. Ca atare, se va admite contestația pentru suma reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe venitul din salarii.

\*La impozitul pe dividende se constată că prin luarea în considerare a O.P.nr.../2005 menționat de petentă prin contestația depusă -se modifică debitul la acest impozit, dobânzile și penalitățile aferente .

Pentru considerentele expuse în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 181 și 186 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală- republicată, s-a decis:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse pentru :

-impozit pe profit suplimentar aferent anului 2004 și 2005 , cu dobânzi și penalități aferente,

-diferența la T.V.A. cu dobânzi și penalități aferente .

2.Admiterea contestației depuse pentru :

-taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, cu consecința diminuării dobânzilor și penalităților aferente acesteia,

-dobânzi și penalități la impozitul pe venitul din salarii,

-diferența la impozitul pe dividende.