

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.....și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr....., S.C. X S.R.L. a solicitat „anularea actului de control nr..... din data de.....2009 ” care în fapt reprezintă Raportul de inspecție fiscală nr.încheiat la data de.....2009.

În considerarea prevederilor art. 7, art. 85, art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul de soluționare a contestației a solicitat petentei prin adresa nr.completarea dosarului cauzei cu obiectul contestației, precizarea sumei contestate individualizată pe categorii de impozite și taxe respectiv precizarea temeiurilor de drept care să refere la fondul cauzei.

Prin adresa FN din.....2009 înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr....., petenta precizează că a formulat contestația împotriva Deciziei de impunere și a bazei de impunere stabilită de ANAF prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad și că suma contestată o reprezintă suma delei impozit pe profit și majorările de întârziere aferente și suma delei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ *ART. 85*

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84

alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească conditiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. După aprobarea raportului de catre conducatorul organului

de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia pentru sumele reprezentândlei impozit pe profit și majorările de întârziere aferente șilei taxă pe valoarea adăugată.

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

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, dl....., în calitate de administrator și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- organul de control nu a luat în considerare facturile nr.care cumulate totalizează suma delei cu TVA inclus, facturi care au fost emise de către S.C. A S.R.L. cu sediul în municipiul, în urma prestării unor servicii (construcția unei hale cu o suprafață de 1500 mp) a cărui beneficiar a fost societatea noastră, această lucrare făcându-se în baza contractului nr. ...din data de 05.02.2009 și a respins de la rambursare suma delei

reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi din motive nejustificate;

- la calculul impozitului pe profit nu s-a ținut cont de facturile menționate mai sus, denaturându-se astfel baza impozabilă „ (...) mai exact pentru suma deron s-a aplicat cota de 16% rezultând astfel un impozit deron.”;

- un alt aspect ar fi că, în luna mai 2009 societatea înregistrează eronat descărcarea de gestiune aferentă vânzării mărfurilor dar corecția s-a efectuat în luna iulie 2009 drept urmare la finele trimestrului trei societatea a calculat și declarat impozitul pe profit în acest fel nedenaturându-se masa impozabilă aferentă perioadei;

- temeiurile legale invocate de petentă sunt dispozițiile art. 43, art. 84, art. 88, art. 175 și art. 188 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului atacat.

II. Verificarea societății comerciale s-a făcut urmare depunerii decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Pecica sub nr.

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

- societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă delei de pe facturile emise de către S.C. A S.R.L. C, facturi pe care se menționează „ contravaloare servicii conform contract nr.....” realitatea efectuării acestora neputând fi justificată de către agentul economic verificat. Societatea nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală situații de lucrări sau devize din care să rezulte contravaloarea serviciilor prestate și nu s-a putut face dovada începerii efective a lucrărilor de construcție a halei încălcând astfel prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45 și pct. 46 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare;

- societatea nu efectuează corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute. Astfel, în luna martie 2009 societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect suma care trebuia descărcată este delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna martie 2009, fapt ce determină diminuarea în mod nejustificat a profitului impozabil aferent trimestrului I 2009. Societatea regularizează în luna aprilie diferența în sumă delei

inclusă în plus în contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” în luna martie, organele de inspecție ținând cont de aceasta la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului I 2009, respectiv trimestrului II 2009;

- societatea nu efectuează corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute aferente lunii mai 2009. Astfel, în luna mai 2009 societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect suma care trebuia descărcată era delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna mai 2009, acest lucru determinând diminuarea nejustificată a profitului impozabil aferent trimestrului II 2009 cu suma delei. Organele de inspecție fiscală au considerat ca și nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 cheltuiala cu descărcarea eronată de gestiune a contravalorii mărfurilor vândute în sumă totală delei în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare. Societatea a regularizat în luna iulie 2009 această diferență, însă la trimestrul II 2009 masa profitului impozabil a fost diminuată în mod nejustificat;

- în luna iunie 2009 societatea a încheiat contractul nr.cu S.C. A S.R.L. pentru construcția unei hale în suprafața totală de 1.500 mp cu o valoare totală delei. În luna iunie 2009, S.C. A S.R.L. C emite către S.C. X S.R.L. 3 facturi în valoare totală delei șilei taxă pe valoarea adăugată, facturi pe care se menționează „ contravaloare servicii conform contract nr.....”. Societatea a înregistrat suma delei în contul 628 „ Cheltuieli cu serviciile prestate de terți” , încalcând astfel prevederile art. 24, alin. 1 și art. 24 alin. 3, lit. d din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă delei, au procedat la recalcularea profitului impozabil în sumă delei și un impozit pe profit recalculat în sumă delei din care impozit pe profit suplimentar în sumă delei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă delei.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina

petentei sumele reprezentândlei impozit pe profit și majorările de întârziere aferente șilei taxă pe valoarea adăugată.

1). În legătură cu capătul de cerere privind suma delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către S.C. A S.R.L. , respinsă la rambursare de către organele de control fiscal, se rețin următoarele:

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei de pe facturile emise de către S.C. A S.R.L. , facturi pe care se menționează „ contravaloare servicii conform contract nr.....”.

Conform contractului de prestări servicii nr.încheiat între S.C. A S.R.L. în calitate de prestator și S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar, prestatorul se obligă să construiască pentru beneficiar o hală în suprafață totală de 1500 mp și se obligă să întocmească toată documentația necesară implementării proiectului.

S.C. X S.R.L. a emis facturile nr.care cumulate totalizează suma delei din care taxa pe valoarea adăugată este în sumă delei, societatea petentă deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în condițiile în care nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală, la data efectuării controlului, situații de lucrări sau devize din care să rezulte contravaloarea serviciilor prestate sau să facă dovada începerii efective a lucrărilor de construcție a halei.

În drept, referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- art. 145 alin. (2) lit. a):

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

a) operațiuni taxabile;(...)”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, același act normativ, prevede următoarele:

- art.146 alin.(1) lit.a)

(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; (...)”

Referitor la prezentarea de înscrisuri, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede

următoarele:

- art.56 alin.(1)

„În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili.”

Potrivit punctului 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

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

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

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

Potrivit dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc **mai multe condiții cumulative**, și anume: achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătură cu activitatea economică a persoanei achizitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.

În prezenta cauză, S.C. X S.R.L. și-a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile facturate de S.C. A S.R.L. , în baza

contractului de prestări servicii nr.încheiat între părți, organele de inspecție fiscală stabilind însă ca taxa pe valoarea adăugată nu este nedeductibilă motivat de faptul ca S.C. X S.R.L. nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte înscrisuri din care sa rezulte ca serviciile înscrise în facturi au fost efectiv prestate.

Ca urmare a adresei nr....., emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, societatea petentă depune în probațiune la dosarul contestației contractul de prestări servicii nr.....însoțit de fișa de cont pentru clientul S.C. X S.R.L. și registrul jurnal general pentru contul 121.

De asemenea, cu adresa nr.....2009, societatea petentă completează dosarul contestației cu următoarele documente:

- deviz general conform HG 28/09.01.2008 privind cheltuielile necesare realizării investiției;
- centralizator de devize conform HG 28/09.01.2008;
- devizul obiectului construire clădire;
- devizul obiectului amenajări exterioare;
- devizul financiar (CAP. 3 Cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică);
- devizul (CAP.2 cheltuieli pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului);
- devizul (CAP.5 alte cheltuieli).

Astfel conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) și art. 146 alin (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor și de necesitatea acestora pentru nevoile firmei.

Din documentele existente la dosarul contestației , nu se poate considera ca prestările de servicii înscrise în facturile nr.emise în baza contractului de prestări servicii nr.nu au fost efectiv prestate fara ca mai întâi să fie analizate și verificate documentele justificative depuse de contestatoare, în vederea stabilirii situației reale

În raport cu cele arătate mai sus, având în vedere prevederile art. 213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se va face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.**”*, se reține că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă delei aferentă celor trei facturi și cu privire la realitatea prestării serviciilor respective, mai înainte de a se pronunța într-un fel sau altul organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, se impune efectuarea unei noi verificări cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă celor trei facturi în cauză, ținând seama de susținerile contestatoarei, de toate documentele depuse la dosarul cauzei și de prevederile legale aplicabile în speță.

De asemenea, se reține că, în baza dispozițiilor art. 213 alin.(4) din

același act normativ, contestatorul poate **“să depună probe noi în susținerea cauzei”**, față de care **“organelor care au efectuat activitatea de control li se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”** conform pct. 3.6 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, **“având în vedere toate argumentele și documentele contestatorului.”**

Potrivit considerentelor arătate, se impune desființarea Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală delei aferentă serviciilor prestate conform contractului nr....., înscrisă în facturile nr. emise de S.C. A S.R.L.în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“(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.”

În termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Fiscal Arad vor efectua o nouă verificare ținând seama de prevederile legale aplicabile în speță și documentele depuse la dosar și vor reexamina starea de fapt fiscală a contestatoarei în funcție de documentele relevante în examinarea acesteia, urmând să emită o nouă decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și privind rambursarea de taxă pe valoarea adăugată, dacă este cazul, în funcție de rezultatele verificărilor efectuate și ținând seama și de dispozițiile pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, unde se prevede că:

“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."

2). Referitor la capătul de cerere privind suma totală delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și majorările de întârziere aferente, se rețin următoarele:

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății petente debitul în sumă totală delei reprezentândlei impozit pe profit stabilit suplimentar șilei majorări de întârziere aferente, având la bază următoarele constatări:

- societatea petentă nu efectuează corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute. Astfel, în luna martie 2009 societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect suma care trebuia descărcată este delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna martie 2009, fapt ce determină diminuarea în mod nejustificat a profitului impozabil aferent trimestrului I 2009. Societatea regularizează în luna aprilie diferența în sumă delei inclusă în plus în contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” în luna martie, organele de inspecție ținând cont de aceasta la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului I 2009;

- societatea nu efectuează corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute aferente lunii mai 2009. Astfel, în luna mai 2009 societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect suma care trebuia descărcată era delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna mai 2009, acest lucru determinând diminuarea nejustificată a profitului impozabil aferent trimestrului II 2009 cu suma delei. Organele de inspecție fiscală au considerat ca și nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 cheltuiala cu descărcarea eronată de gestiune a contravalorii mărfurilor vândute în sumă totală delei, întrucât deși societatea a regularizat în luna iulie 2009 această diferență, la trimestrul II 2009 masa profitului impozabil a fost diminuată în mod nejustificat;

- în luna iunie 2009 societatea a încheiat contractul nr.cu S.C. A S.R.L.pentru construcția unei hale în suprafața totală de 1.500 mp cu o valoare totală delei. În luna iunie 2009, S.C. A S.R.L. emite către S.C. X S.R.L. 3 facturi în valoare totală delei șilei taxă pe valoarea adăugată, facturi pe care se menționează „ contravaloare servicii conform contract nr.....”. Societatea a înregistrat

suma delei direct pe cheltuieli respectiv în contul 628 „ Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor privind descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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. (...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...);”

- pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea petentă nu efectuează corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând pe cheltuieli o valoare mai mare decât valoarea mărfurilor vândute.

Astfel, spre exemplificare, în luna martie 2009 societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect suma care trebuia descărcată este delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna martie 2009 iar în luna mai 2009, societatea descarcă gestiunea de mărfuri cu suma delei prin contul 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” deși în mod corect

suma care trebuia descărcată era delei, sumă care se regăsește și în creditul contului 371 „ Mărfuri” și care rezultă și din descărcarea corectă a gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna mai 2009.

Dar, potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991:

“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Astfel, orice operațiune economică se consemnează într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile. Prin urmare, nu poate fi înregistrată pe cheltuieli contravaloarea unor mărfuri care nu au ieșit din gestiune.

Referitor la afirmația societății din contestație și anume: „ (...) în luna mai 2009 societatea noastră a înregistrat eronat descărcarea de gestiune aferentă vânzării mărfurilor dar corecția s-a efectuat în luna iulie 2009, drept urmare la finele trimestrului trei societatea a calculat și declarat impozitul pe profit în acest fel nedenerându-se masa impozabilă aferentă perioadei .” aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în trimestrul II masa profitului impozabil a fost diminuată în mod nejustificat.

Se reține de asemenea culpa în care se află societatea în ceea ce privește înregistrările contabile prin care a supradimensionat cheltuielile privind mărfurile vândute efectuate în scopul diminuării profitului impozabil și a impozitului pe profit, aceasta rezultând și din faptul că, în prima lună următoare trimestrului pentru care erau datorate obligațiile de natura impozitului pe profit, societatea stornează din proprie inițiativă sumele înregistrate în plus anterior.

Prin urmare, întrucât, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, societatea petentă nu a efectuat corect descărcarea de gestiune majorând în mod nejustificat costurile cu marfa vândută, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli și în mod legal au stabilit diferența de impozit pe profit în sarcina petentei, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L.

În drept, referitor la înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei reprezentând servicii conform contractului nr.....2009, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 24. - (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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperirea în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

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;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri.”

În raport de aceste prevederi legale se reține că, în condițiile în

care serviciile prestate societății petente conform contractului nr.de către S.C. A S.R.L. reprezintă servicii pentru construcția unei hale în suprafața totală de 1.500 mp, contravaloarea acestora trebuia înregistrată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” și nu în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți” întrucât acestea reprezintă de fapt investiții efectuate pentru realizarea unui mijloc fix (hală), care în momentul recepționării investiției va fi considerată mijloc fix iar recuperarea contravalorii acesteia se va realiza prin includerea pe costuri pe perioada legală de amortizare.

Prin urmare, întrucât, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, societatea petentă a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli suma de ...lei reprezentând investiție pentru realizarea unui mijloc fix, încălcând dispozițiile legale prezentate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au considerat aceste cheltuieli ca deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, în mod corect stabilind diferența de impozit pe profit în sarcina petentei, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L.

De asemenea, trebuie reținut faptul că, în adresa de completare a contestației depuse, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr....., societatea precizează ca motive de drept pe care își întemeiază solicitările prevederile art. 43, art. 84, art. 88, art. 175 și art. 188 din Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare, însă aceste prevederi legale nu sunt incidente cauzei supuse soluționării în ceea ce privește impozitul pe profit.

Referitor la majorările de întârziere în sumă delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, contestația va fi respinsă rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația formulată de societatea petentă va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu

prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f , art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 145 alin. (2) lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, punctul 44 și 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art.56 alin.(1) , art. 205, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală respectiv pct. 12.6 și pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației depuse de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în....., împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.emisă de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad pentru capătul de cerere privind suma delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

2. Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înpentru capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit stabilit suplimentar șilei majorări de întârziere aferente stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, ca neîntemeiată.

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