

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI
F

DECIZIA CIVILĂ NR.....

?

S-a luat în
examinare recursul
formulat de
reclamanta S.C. „ X S.R.L., împotriva sentinței civile nr.....2010, pronunțată
în dosarul nr.2010, ai Tribunalului Arad, în contradictoriu cu pârâta - intimată
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE ARAD, având ca obiect
contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă în reprezentarea
pârâtei - intimate consilier juridic, lipsă fiind reclamanta - recurentă.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către greșierul de ședință, după care
reprezentanta pârâtei - intimate depune la dosar delegație de reprezentare.

Nemaifiind alte cereri de formulat, probe de administrat sau excepții de
invocat, instanța constată încheiată cercetarea judecătorească și acordă cuvântul
pentru dezbateri.

Reprezentanta pârâtei - intimate pune concluzii de respingere a recursului ca
fiind netemeinic și nelegal.

După apelarea cauzei dar înainte de ridicarea ședinței de judecată se prezintă
în reprezentarea reclamantei - recurente avocatdepune la dosar note de
ședință și pune concluzii de admitere a recursului, fără cheltuieli de judecată.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la Tribunalul Arad ia data
de.....2010, reclamanta S.C. „X ” S.R.L. a cerut în contradictoriu cu pârâta
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE ARAD -ACTIVITATEA DE
INSPECȚIE FISCALĂ, anularea Deciziei de impunere nr.....2009, pentru suma
delei, reprezentândlei impozit pe profit suplimentar șilei majorări
de întârziere, anularea în parte a Raportului de Inspecție fiscală nr.....2009 pentru
suma delei, reprezentândlei impozit pe profit suplimentar șilei
majorări de întârziere, precum și anularea în parte a Deciziei nr.....2009, emisă
de pârâtă, având ca obiect respingerea contestației formulate în procedura
prealabilă, cu cheltuieli de judecată.

De asemenea, a cerut suspendarea executării silite a Deciziei de impunere
nr.....2009 până la soluționarea pe fond a contestației, capăt de cerere
soluționat irevocabil prin Decizia civilă nr.....2010 de către Curtea de Apel
Timișoara în dosarul nr./2010, în sensul respingerii recursului declarat de
către reclamantă împotriva încheierii din data de.....2010, pronunțată de
Tribunalul Arad în dosarul nr./2010,

în motivarea acțiunii a susținut că în urma verificării efectuate, organele de
control au stabilit în sarcina reclamantei un debit total în sumă delei, din care
.....lei reprezintă impozit pe profit suplimentar șilei, majorări de

întârziere, imputându-i-se reclamantei că nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor în luna martie 2009 și mai 2009, fapt ce a determinat diminuarea în mod nejustificat a profitului impozabil aferent trimestrului 1.2009 și a trimestrului 11.2009.

Astfel, i s-a imputat că a înregistrat suma delei direct pe cheltuieli, în contul „cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, sumă care a fost considerată nedeductibilă, motiv pentru care s-a recalculat impozitul pe profit aferent trimestrului II al anului 2009.

A susținut că este nelegală obligarea reclamantei la plata diferenței de impozit pe profit, măsură dispusă de către organele de control fiscal, motivând că erorile contabile au fost corectate de către reclamantă până la data plății impozitului pe profitul aferent celor două trimestre, reclamanta făcând aplicarea dispozițiilor art. 34 alin. 1 litera d) din Codul fiscal care permit contribuabililor să declare și să plătească impozitul pe profit trimestrial până la data de 25, inclusiv, a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitele.

Organele de inspecție au menționat în actul de control că eroarea contabilă din luna martie 2009 a fost corectată de reclamantă în luna aprilie 2009 și că reclamanta a regularizat în luna iulie 2009 eroarea contabilă din luna mai 2009.

În ce privește suma delei, a combătut susținerile organelor de control fiscale cu privire la nedeductibilitatea sumei din punct de vedere fiscal, deoarece din punctul de vedere al acestora reprezintă o investiție în realizarea unui mijloc fix, contravaloarea investiției ducând la realizarea unui mijloc fix care în momentul finalizării investiției și recepționării acesteia va fi supusă amortizării, astfel că reclamanta a încălcat prevederile art. 24 alin. 1 și alin. 3 litera d) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta a susținut că argumentele pârâtei sunt nefondate deoarece prin plata anticipată a sumei delei nu a făcut altceva decât să respecte obligația contractuală privind plata anticipată a acestei sume până la data de 30.06.2009, obligație prevăzută în contractul nr.....2009.

Plățile anticipate au fost înregistrate de reclamantă în contul 628 „alte cheltuieli executate de terți”, respectându-se astfel dispozițiile Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene emis de Ministerul de Finanțe, făcând precizarea că în debitul contului 671 „cheltuieli înregistrate în avans” se înregistrează cheltuielile efectuate anticipat.

Prin întâmpinarea depusă pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad a cerut respingerea acțiunii reclamantei invocând, totodată și excepția inadmisibilității capătului de cerere prin care, se solicită anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr.....2009 încheiat de către organele de control din cadrul activității de inspecție fiscală Arad.

A susținut că în condițiile în care Decizia de impunere constituie titlu de creanță, atunci când dobândește putere executorie, doar această decizie îi este opozabilă reclamantei și produce efecte față de reclamantă și nu Raportul de inspecție fiscală în care sunt consemnate constatările inspecției fiscale, motiv pentru care se impune respingerea capătului de cerere în discuție ca inadmisibil.

Pe fond, a cerut respingerea acțiunii reclamantei ca nefondata susținând că potrivit art. 6 alin. 1) din Legea contabilității nr. 82/1991, reclamanta avea obligația de a consemna operațiunile economico financiare efectuate în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și care dobândesc în acest mod calitatea de document justificativ.

Prin urmare, nu poate fi înregistrată pe cheltuieli contravaloarea unor mărfuri care nu au ieșit din gestiune, reclamanta fiind în culpă cu privire la înregistrările contabile prin care a supradimensionat cheltuielile privind mărfurile vândute, înregistrări efectuate în scopul diminuării profitului impozabil și a impozitului pe profit, împrejurare care rezultă și din faptul că în prima lună următoare trimestrului pentru

care erau datorate obligațiile de natura impozitului pe profit, societatea stopează din proprie inițiativă sumele înregistrate în plus, anterior.

Prin urmare, așa cum s-a reținut și în Raportul de inspecție fiscală, reclamanta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune, majorând în mod nejustificat costurile cu marfa vândută, motiv pentru care, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli și în mod legal stabilit diferența de impozit pe profit în sarcina reclamantului.

În ce privește înregistrarea pe cheltuieli a sumei de 500.000 lei, reprezentând servicii conform contractului nr.....2009, a reținut că în cauză sunt incidente prevederile art. 24 alin. 1), alin. 2) și alin. 3) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, modificat și completat în care se arată modalitatea prin care se deduce cheltuiala aferentă achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, respectiv, aceasta se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor articolului citat.

În raport de aceste prevederi legale pârâta a precizat că serviciile prestate reclamantei conform contractului identificat mai sus reprezintă servicii pentru construcția unei hale în suprafață totală de 1500 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 care, în momentul recepționării investiției va fi considerat mijloc fix, recuperarea contravalorii urmând a se realiza prin includerea pe costuri pe perioada legală de amortizare.

Prin sentința civilă nr.....2010 pronunțată în dosarul nr./2010 Tribunalul Arad a respins excepția nulității Raportului de expertiză contabilă întocmit de....., expert contabil și consultant fiscal.

A respins acțiunea în contencios administrativ exercitată de reclamanta S.C. „X ” S.R.L în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală având ca obiect anularea Deciziei de impunere nr.....2009, pentru suma delei, reprezentândlei impozit pe profit suplimentar șilei majorări de întârziere, anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr.....2009 pentru suma delei, reprezentândlei impozit pe profit suplimentar șilei majorări de întârziere, precum și anularea în parte a Deciziei nr.2009, emisă de pârâtă, având ca obiect respingerea contestației formulată în procedura prealabilă, fără cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Din analizarea Raportului de expertiză contabilă judiciară și a obiecțiunilor formulate de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad cu privire la raportul întocmit, a actelor administrativ fiscale contestate și a Raportului de inspecție fiscală nr.....2009, contestat, precum și a celorlalte înscrisuri depuse în probațiune de către reclamantă tribunalul a constatat următoarele:

Este nefondată excepția nulității raportului de expertiză contabilă întocmit de către d-na ...în calitate de expert contabil și consultant fiscal, având în vedere că are o dublă specializare, atât în materie contabilă, cât și fiscală, fapt ce rezultă din adresa Biroului local de expertize judiciare tehnice și contabile nr.....2010 de la f. 98 dosar.

Acțiunea în contencios administrativ este nefondată, fiind respinsă.

În concluziile Raportului de expertiză, d-na expert a stabilit că organul de control a procedat corect recalculând impozitul pe profit la data de 30.06.2009, deoarece la data respectivă profitul impozabil era diminuat. Deoarece corecția a fost făcută de către societatea reclamantă înainte de a fi verificată, respectiv înainte de data de 01.10.2009 și ținând cont de prevederile Codului de procedură fiscală, respectiv ale art. 3, Cap. II, principii generale de conduită în administrarea impozitelor și taxelor, d-na expert susține că organele fiscale aveau obligația de a

avea în vedere corectarea erorii înregistrărilor contabile care are ca efect anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar, opinând că societatea datorează doar majorări de întârziere.

În concluzie a susținut că societatea nu datorează impozitul pe profit suplimentar în sumă delei la data verificării societății, respectiv la data de 30.09.2009, însă datoreazălei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, majorări care au fost corect stabilite și calculate de către organele de control fiscal.

În opinia expertului, organele de control au considerat în mod corect că suma delei ar fi trebuit să reprezinte o investiție în curs însă, datorită faptului că investiția a fost sistată definitiv și, astfel nu se va realiza un mijloc fix care să fie supus amortizării la momentul finalizării investiției și recepționării acesteia - împrejurare care rezultă din actul adițional al contractului încheiat cu S.C. „A” S.R.L. Cluj prin care s-a reziliat contractul și s-a dispus sistarea investiției în luna septembrie 2009, suma delei trebuie înregistrată pe costuri, pentru a putea fi scoasă din evidență.

Expertul a motivat cele arătate mai sus făcând trimitere la Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementării contabile conformă cu directivele europene, din care reiese că în creditul contului 231 „imobilizări corporale în curs de execuție” se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență - contul contabil 658.

Contul contabil 658, ca și contul contabil 628, folosit de către societate pentru înregistrarea facturilor în cauză sunt conturi contabile care fac parte din aceeași clasă, fiind conturi de cheltuieli.

Chiar dacă societatea nu a utilizat contul contabil corect și nici momentul real al trecerii pe costuri nu este cel considerat de către societate, experta susține că rezultatul de la sfârșitul exercițiului financiar rămâne neschimbat din punct de vedere contabil.

Verificarea societății comerciale s-a făcut ca urmare a depunerii decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr.....2009.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea stabilirii și obligării reclamantei la plata sumei totale delei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă delei și a sumei delei, reprezentând majorări de întârziere, tribunalul a constatat că aceste obligații fiscale au fost stabilite în mod corect de către organele de control fiscale, reclamanta fiind în culpă pentru nerespectarea obligației prevăzută de art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 care prevede ca orice operațiune economico financiară efectuată să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Este cert că neînregistrarea operațiunilor economico financiare la data efectuării lor, ci ulterior influențează masa profitului impozabil calculat trimestrial și dă naștere la obligația de a plăti majorări de întârziere în sarcina societății reclamante, cum corect a stabilit d-na expert.

Reclamanta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute în luna martie 2009 când a descărcat prin contul 607 „cheltuieli privind mărfurile” suma delei, când suma corectă care trebuia descărcată este delei care se regăsește și în creditul contului 371 „mărfuri” fapt care rezultă și din descărcarea gestiunii în funcție de mărfurile vândute în luna martie 2009.

Aceste operațiuni au condus la diminuarea în mod nejustificat a profitului trimestrului I. 2009 societatea a regularizat diferența în sumă delei, pe care a inclus-o în plus în contul 607 în luna martie, organele de inspecție ținând cont de această operațiune la calculul impozitului pe profit, aferent trimestrului I 2009.

Reclamanta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute aferente lunii mai 2009 descărcând gestiunea de mărfuri cu suma delei, prin contul 607 „cheltuieli privind mărfurile”, deși în mod corect suma care trebuia descărcată era delei, care se regăsește și în creditul contului 371 „mărfuri” și care rezultă și din încărcarea corectă a gestiunii în funcție mărfurile vândute în luna mai 2009, acest lucru determinând diminuarea nejustificată al profitului impozabil aferent trimestrului II 2009, cu suma delei.

Organele de inspecție fiscală au considerat în mod legal ca nefiind deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 cheltuiala cu descărcarea eronată de gestiune a contravalorii mărfurilor vândute în sumă totală delei, deoarece, deși societatea a regularizat în luna iulie 2009 această diferență, masa profitului impozabil aferentă trimestrului II 2009 a fost diminuată în mod nejustificat.

În ce privește înregistrarea pe cheltuieli a sumei de 500.000 lei, reprezentând servicii conform contractului nr.....2009 încheiat cu S.C. „A” S.R.L. Cluj Napoca, având ca obiect construcția unei hale în suprafață totală de 1500 mp., cu o valoare totală delei, tribunalul a constatat următoarele:

Obiectul contractului nu a fost realizat, urmare a rezilierii contractului și a sistării efectuării investiției, astfel că mijlocul fix, respectiv hala nu a fost realizată, neexistând informații în legătură cu stadiul de construire al acesteia.

S.C. „A” S.R.L. Cluj-Napoca a emis facturile nr.2009, nr.....2009 și nr.....2009 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.

Având în vedere că mijlocul fix nu a fost realizat s-a apreciat că este incidentă obligația înscrierii sumei delei în contul 231, care se referă la immobilizările corporale în curs, și nu în contul 628 „cheltuieli cu serviciile prestate de părți”, deoarece acestea reprezintă investiții efectuate pentru realizarea unui mijloc fix, care la momentul recepționării investiției dobândește natura juridică a unui mijloc fix, iar recuperarea contravalorii acesteia se va realiza prin includerea pe costuri în perioada legală de amortizare, conform prevederilor art. 24, alin.1, alin. 2 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nimic nu o împiedică pe reclamantă în situația în care depune probe noi pentru a dovedi stadiul edificării construcției, respectiv, dacă parte din aceasta poate fi pusă în funcțiune parțial sau total să formuleze o nouă cerere pentru deducerea TVA-ului.

Nu există temeiuri legale pentru anularea raportului de inspecție fiscală nr.....2009 întocmit de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr.....2009, câtă vreme din actele și lucrările dosarului rezultă că emitentul actului și-a întemeiat constatările și a dovedit nerespectarea prevederilor art. 145 alin. 2 litera a) din Legea nr. 571/2003 cu privire la bunurile care au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, art. 146 alin. 1 litera a) din același act normativ privind dreptul de deducere, coroborat cu prevederile punctului 45 din H.G. nr.44/2004 privind exercitarea dreptului de deducere și a punctului 46 din același act normativ privind justificarea cotei de deducere a TVA.

De asemenea, în ce privește punctul 2.1.1 din Decizia de impunere contestată privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală, raportat la constatările efectuate au stabilit în mod corect că reclamanta a încălcat prevederile art. 21 alin. 4 litera f) din Legea nr. 571/2003 privind cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, coroborat cu prevederile punctului 44 din H.G. nr. 44/2004 privind stabilirea calității de document justificativ, prevederile art. 21 alin. 4 privind cheltuielile nedeductibile din Legea nr.

571/2003, punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 cu referire la elementele necesare dobândirii calității de document justificativ.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs în termen legal reclamanta S.C. X S.R.L solicitând modificarea sentinței recurate în sensul admiterii acțiunii astfel cum a fost formulată.

În motivarea recursului se arată că în mod greșit instanța de fond a reținut că recurenta datorează suma delei impozit pe profit suplimentar întrucât deși reclamanta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor în luna martie 2009 și respectiv mai 2009 aceste erori au fost regularizate în lunile aprilie 2009 și respectiv iulie 2009 iar aceste corecții în contabilitate au fost efectuate înainte ca recurenta să fie supusă verificării fiscale, respectiv înainte de data de 01.10.2009.

În opinia recurenteii descărcarea din gestiune înseamnă ieșirea din gestiune a mărfii ocazie cu care pot exista situații în care anumite evenimente sau operațiuni să nu fie înregistrate în contabilitate la momentul efectuării lor, corectarea acestor erori contabile realizându-se în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1752/2005. Rezultă așadar că, regularizarea impozitului pe profit se poate face cumulat în trimestrul în care s-a constatat eroare, cu consecințele fiscale de rigoare întrucât potrivit art.34 alin.1 lit. b) Cod fiscal, contribuabilii au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

Organele de inspecție au menționat în actul de control că eroarea contabilă din luna martie 2009 a fost corectată în luna aprilie 2009 dar din actul de control nu rezultă că aceasta corecție a fost efectuată după data de 25.04.2009. Aceeași situație se poate identifica și în cazul plății impozitului pe profit aferent trimestrului II câtă vreme din actul de control nu rezultă că reclamanta a efectuat corecția lunii mai 2009 după data de 25 iulie 2009.

Recurenta apreciază că cele două corecții au fost realizate înainte de plata impozitului trimestrial, aspect necontestat de organele de control astfel încât rezultă că petenta nu datorează impozit pe profit suplimentar pe trimestrul I și II 2009.

Un alt motiv de recurs a vizat soluția instanței cu privire la impozitul pe profit suplimentar rezultat din achitarea de către reclamantă a sumeilei și înregistrarea acesteia pe cheltuieli, aspect considerat de organele fiscale ca fiind nelegal întrucât suma este aferentă unei investiții în curs și câtă vreme investiția a fost sistată definitiv nu mai poate fi considerată un mijloc fix supus amortizării astfel încât suma respectivă trebuia evidențiată în contabilitate pe costuri pentru a putea fi scoase din evidență invocându-se astfel și Ordinul nr.3055/2009 reținut de expertul contabil ce a efectuat expertiza dispusă în cauză.

În drept s-au invocat dispozițiile art.304 pct. 8 și 9 Cod procedură civilă.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad a solicitat respingerea recursului și menținerea ca legală și temeinică a hotărârii primei instanțe invocând în principal nulitatea recursului pentru lipsa motivelor de nelegalitate și arătând totodată faptul că în mod corect organele fiscale au respins ca inadmisibilă contestația reclamantei în privința raportului de inspecție fiscală întrucât acesta nu are caracterul unei decizii de impunere, nefiind titlu de creanță.

Pe fondul cauzei se arată că în urma controlului fiscal efectuat s-a constatat că reclamanta - recurentă nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute aferente lunii martie 2009 și mai 2009, aspecte ce au condus la diminuarea nejustificată a profitului impozabil aferent trimestrului I și II 2009 fiind încălcate astfel dispozițiile art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991 potrivit cărora orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândit astfel calitatea de document justificativ.

Nu se poate reține afirmația reclamantei potrivit căreia la finele trimestrului III aceasta a calculat și declarat impozitul pe profit întrucât în trimestrul II masa profitului impozabil a fost diminuată nejustificat din culpa reclamantei care a supradimensionat cheltuielile privind mărfurile vândute în scopul diminuării profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Referitor la înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei reprezentând servicii prestate conform contractului nr.5/05.02.2009, intimata apreciază că în speța sunt incidente dispozițiile art.24 alin.1 - 3 Cod fiscal întrucât ele reprezintă cheltuieli pentru o investiție privind realizarea unui mijloc fix astfel încât aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calcul profitului impozabil, de asemenea și majorărilor de întârziere în sumă delei au fost calculate în mod corect.

Prin notele de ședință depuse la dosar recurenta a solicitat a se respinge excepția nulității recursului arătând că în cauză sunt incidente dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă iar cu privire la argumentele de fond ale intimetei reclamanta a răspuns prin reluarea considerentelor expuse în cererea de recurs.

În privința excepției inadmisibilității petitului privind anularea raportului de inspecție fiscală se arată că soluția primei instanțe trebuia criticată pe calea recursului iar nu prin întâmpinare.

În privința excepției nulității recursului pentru lipsa mențiunilor cuprinse la art.302¹ lit. c) Cod procedură civilă respectiv indicarea motivelor de nelegalitate pe care se întemeiază recursul instanța reține că această excepție este neîntemeiată urmând a fi respinsă ca atare, întrucât prin cererea de recurs recurenta a dezvoltat aspectele considerate a fi analizate greșit de prima instanță, indicând ca și temei de drept dispozițiile art.304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă, Curtea reținând totodată că în speță sunt incidente și dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă potrivit cărora recursul declarat împotriva unei hotărâri care, potrivit legii, nu poate fi atacată cu apel nu este limitat la motivele de casare prevăzute de art.304, instanța putând să examineze cauza sub toate aspectele.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente, inclusiv art.304¹ Cod procedură civilă, Curtea reține că recursul este neîntemeiat, după cum urmează:

Prin acțiunea introductivă reclamanta S.C. X S.R.L. a solicitat anularea parțială a raportului de inspecție fiscală nr.....2009, a deciziei de impunere nr.....2009 și a deciziei de soluționare a contestațiilor nr.....2009 în ceea ce privește suma delei din carelei impozit pe profit suplimentar șilei majorări de întârziere.

Prima instanță a menținut decizia de soluționare a contestației emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad prin care aceasta a respins ca inadmisibilă contestația administrativă fiscală formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr.....2009 pe considerentul potrivit căruia raportul în discuție nu are caracterul unui titlu de creanță ce poate fi contestat în procedura reglementată în Titlul IX Cod procedură fiscală.

Curtea reține că soluția astfel pronunțată este temeinică și legală întrucât pe cale administrativă, Codul de procedură fiscală permite conform art.205 și următoarele formularea contestației numai împotriva titlului de creanță ce este reprezentat în cauză de decizia de impunere nr.....2009 iar nu de raportul de inspecție fiscală din aceeași dată ce reprezintă un act premergător acesteia urmând a fi analizat odată cu decizia de impunere, așa cum a reținut de altfel și Înalta Curte de Casație și Justiție - secția contencios administrativ și fiscal prin decizia nr.....2007.

În mod corect intimata a reiterat acest aspect pe calea întâmpinării întrucât soluția primei instanțe a fost de respingere în totalitate a acțiunii reclamantei, soluție ce a profitat pârâtei și sub aspectul modului de soluționare a contestației formulate

împotriva raportului de inspecție fiscală, astfel încât aceasta era lipsită de interes în declararea recursului.

Pe fondul cauzei, Curtea reține că reclamanta a solicitat anularea parțială a deciziei de impunere nr.....2009 în privința sumei delei din carelei impozit pe profit suplimentar șilei majorări de întârziere sume ce au fost reținute în sarcina reclamantei pe baza următoarelor constatări ce vizează în esență două aspecte.

Primul aspect reținut este cel potrivit căruia recurenta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, aspecte ce au condus la diminuarea nejustificată a profitului impozabil aferent trimestrului I și II al anului 2009. Astfel, organele fiscale au efectuat verificarea reclamantei pe perioada 01.01. - 30.06.2009 și au constatat că în luna martie 2009 aceasta a descărcat gestiunea de mărfuri cu suma delei deși în mod corect suma care trebuia descărcată era delei. Această diferență a fost regularizată de reclamantă în luna aprilie 2009 când a înregistrat diferența delei.

De asemenea, descărcarea de gestiune a operat incorect și în luna mai 2009 când recurenta a descărcat gestiunea de mărfuri cu suma delei deși suma corectă era delei iar acest aspect a determinat diminuarea nejustificată a profitului impozabil aferent trimestrului II 2009 cu suma deiei. Deși recurenta a regularizat această diferență în luna iulie 2009 organele fiscale au considerat ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 această cheltuială descărcată eronat apreciind că la nivelul trimestrului II 2009, masa profitului impozabil a fost diminuată nejustificat.

Recurenta nu contestă starea de fapt anterior expusă dar arată că a procedat la efectuarea corecțiilor în contabilitate înainte de a fi supusă controlului, deci respectiv înainte de 01.10.2009 și câtă vreme organele fiscale nu au precizat dacă corecția a fost efectuată de reclamantă după data de 25.04.2009 și respectiv 25.07.2009 rezultă că cele două corecții au fost făcute înainte de plata impozitului trimestrial astfel încât petenta nu datorează impozit pe profit suplimentar pe trimestrul I și II 2009.

Curtea reține că potrivit art.34 alin.1 Cod fiscal contribuabili au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Fără îndoială că fapta reclamantei de a înregistra eronat descărcarea de gestiune aferente lunii martie 2009 și respectiv mai 2009 a avut consecințe asupra modului de calcul a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit care au fost diminuate în mod nejustificat întrucât prin aceste înregistrări contabile societatea a supradimensionat cheltuielile privind mărfurile vândute tocmai în scopul diminuării profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Susținerea recurentei potrivit căreia aceasta a regularizat din proprie inițiativă înregistrările privind descărcarea de gestiune aferente lunii martie 2009 în luna aprilie 2009 și cea din luna mai 2009 în luna iulie 2009 este confirmată și de organele fiscale dar de vreme ce a cesteia nu rețin că regularizarea s-ar fi realizat înainte de data de 25.04.2009 respectiv 25.07.2009, în aplicarea art.34 alin.1 lit. b) Cod fiscal, Curtea reține că revenea reclamantei sarcina de a dovedi că a realizat această corecție fiscală până la data de declarării și plății impozitului pe profit trimestrial (25.04.2009 pentru trimestrul I și respectiv 25.07.2009 pentru trimestrul II).

Curtea mai reține că potrivit art.21 alin.1 și 4 lit. f) Cod fiscal nu pot fi considerate ca deductibile da la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune după caz, iar potrivit dispozițiilor cuprinse la pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, înregistrările în evidențele contabile se fac cronologic și sistematic pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ rezultând astfel că orice

deductibilitate fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii ori în cazul reclamantei aceasta nu putea înregistra pe cheltuieli contravaloarea unor mărfuri care nu au ieșit din gestiune.

Instanța nu își poate însuși argumentul potrivit căruia a realizat corecția până la data controlului respectiv 01.10.2009 și ca atare la această dată societatea nu mai avea diminuată masa profitului impozabil întrucât este de observat că perioada fiscală supusă controlului a fost 01.01.- 30.06.2009 vizând astfel doar trimestrul I și II al anului 2009 ori, la data de 30.06.2009 profitul impozabil era diminuat întrucât reclamanta a efectuat corecția abia în iulie 2009 astfel încât Curtea reține că în mod corect organele fiscale au recalculat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit aferent trimestrului I și II 2009 întrucât echipa de inspecție fiscală nu a putut verifica corecțiile pe care societatea susține că le-a efectuat întrucât obiectul controlului nu l-a reprezentat și trimestrul III al anului 2009 (luna iulie 2009) ci numai trimestrul I și II, însăși din raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză rezultând că la 30.06.2009 recurenta datora impozitele stabilite suplimentar de organul de control.

Curtea mai reține că în speță, problema în litigiu nu o constituie declararea și virarea impozitului pe profit pentru a analiza susținerile recurente legate de efectuarea corecțiilor înainte de data de 25.04 2009 respectiv 25.07.2009 ci o reprezintă modul de calcul al impozitului pe profit ori rectificarea contabilă ce a modificat masa profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit a fost realizată abia în luna iulie 2009, reclamanta depunând declarația de calcul al impozitului sub nr.....2009 iar în condițiile în care societatea a fost supusă verificării privind modalitatea de calcul, înregistrare și declarare a impozitului pe profit doar până la data de 30.06.2009 așa cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală capitol 3 pct.2 atunci în mod corect trebuie reținute concluziile organelor fiscale privind diminuarea profitului impozabil întrucât corecțiile efectuate în luna iulie 2009 nu au făcut obiectul controlului.

Un al doilea aspect ce a determinat recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit a fost legat de faptul că reclamanta a înregistrat suma delei în contul 628 „cheltuielile cu serviciile prestate de terți” deși aceste cheltuieli sunt legate de plata unor servicii prestate de S.C. „A” S.R.L. în baza contractului nr.....2009 având ca obiect construcția unei hale în suprafață de 1.500 mp. Organele fiscale au reținut că prin contractul respectiv reclamanta a urmărit realizarea unei investiții prin obținerea unui mijloc fix, respectiv a unei hale, iar la momentul recepționării, aceasta va fi considerată un mijloc fix astfel încât toate cheltuielile legate de realizarea halei urmau a fi incluse în valoarea amortizării urmând a fi dedusă pe perioada legală de amortizare, fiind astfel încălcate prevederile art.24 alin.1 și 3 lit. d) Cod fiscal.

Referitor la acest aspect recurenta a arătat că investiția respectivă a fost sistată definitiv și nu mai poate fi considerată un mijloc fix supus amortizării la momentul finalizării investiției și a recepționării acesteia astfel că din punct de vedere contabil în mod corect s-a procedat în maniera reținută de reclamantă întrucât suma respectivă trebuia evidențiată în contabilitate pe costuri pentru a fi scoasă din evidență.

Curtea reține că între reclamantă și S.C. „A” S.R.L. s-a încheiat contractul nr.....2009 pentru construcția unei hale în suprafață totală de 1500 mp cu o valoare delei iar executantul a emis în sarcina reclamantei în cursul lunii iunie 2009 trei facturi în valoare delei pe care se menționează contravaloare servicii conform contractului nr.....2009 iar reclamanta recurentă a înregistrat suma în contul 628 „cheltuieli cu serviciile prestate de terți” sumă ce însă nu poate fi luată în considerare ca reprezentând o cheltuială deductibilă de la calculul impozitului pe profit întrucât ea reprezintă o investiție pentru realizarea unui mijloc fix iar potrivit art.24 alin.1 Cod fiscal cheltuielile aferente

achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în condițiile Codului fiscal.

Față de aceste dispoziții Curtea reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au considerat aceste cheltuieli ca deductibile de la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. Deși recurenta susține în cuprinsul motivelor de recurs faptul că investiția în discuție a fost sistată definitiv și astfel nu mai putea fi considerată un mijloc fix supus amortizării astfel încât suma respectivă trebuia evidențiată pe costuri în contabilitate pentru a fi scoasă din evidență, Curtea observă că aceste susțineri au fost formulate pentru prima dată în fața instanței de recurs nefiind invocate nici în fața instanței de fond și nici pe calea contestației administrativ fiscale prealabile astfel încât ele echivalează cu o schimbare a cauzei acțiunii ce este inadmisibilă în calea de atac în conformitate cu prevederile art.294 alin.1 coroborat cu art.316 Cod procedură civilă, fiind în fapt rezultatul concluziilor formulate prin raportul de expertiză dispus de prima instanță care a reținut rezilierea contractului de prestări servicii începând cu 07.09.2009 conform hotărârii nr.....2009 aspect care însă nu a fost invocat de contestatoare nici pe calea contestației administrative și nici în fața primei instanțe aceasta neprezentând nici în faza controlului fiscal și nici în faza soluționării contestației hotărârea de reziliere a contractului reținută prin raportul de expertiză, rezultând că în mod corect organele fiscale nu au putut lua în considerare un aspect ce nu le-a fost invocat.

Pentru considerentele de fapt și de drept anterior expuse Curtea reține că hotărârea primei instanțe este dată cu aplicarea și interpretarea corectă a legii, nefiind incident nici unul din motivele de modificare sau de casare de natura celor cuprinse la art.304 Cod procedură civilă, cauza fiind analizată și din perspectiva art. 304¹ Cod procedură civilă, astfel încât, văzând și dispozițiile art.312 alin.1 Teza a - II-a Curtea va respinge ca neîntemeiat recursul declarat de reclamantă.

**PENJRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de recurenta S.C. X S.R.L. împotriva sentinței civile nr.....2010 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./2010 în contradictoriu cu intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din