



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția generală de  
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

### **DECIZIA nr. / 2009** **privind soluționarea contestației depusă de** **S.C. X S.A.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală juridică asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.A.**, împotriva deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice.

În urma verificării efectuate la **S.C. X .A.**, cu adresa organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice au înaintat organelor de cercetare penală procesul verbal, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, în vederea stabilirii realității operațiunilor comerciale derulate de **S.C. XS.A.** și dacă aceste operațiuni au avut la bază documente justificative legale.

În conformitate cu prevederile art.184 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin Decizia emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală, la punctul 6 s-a suspendat soluționarea contestației formulate de **S.C. XS.A.** împotriva Deciziei de impunere până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, pentru suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- impozit pe profit,
- dobânzi aferente impozitului pe profit.

Pe rolul Curții de Apel– Secția Contencios Administrativ și Fiscal s-a aflat dosarul având ca obiect acțiunea reclamantei **S.C. X.A.**, prin care a fost atacat procesul verbal, decizia de impunere întocmită de Direcția generală a finanțelor publice, precum și decizia emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Prin sentința civilă pronunțată în dosarul, Curtea de Apel a respins ca neîntemeiată acțiunea reclamantei.

Împotriva acestei sentințe civile, **S.C. X.A.** a formulat recurs.

Prin decizia, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a admis recursul declarat de **S.C. X.A.** împotriva sentinței civile a Curții de Apel și “anulează punctual 6 din Decizia emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor, privind suspendarea soluționării cauzei, și în consecință obligă această autoritate emitentă să soluționeze pe fond contestația reclamantei – recurente sub acest aspect.”

Totodată, prin decizia, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a reținut că soluția adoptată s-a impus cu atât mai mult cu cât prin rechizitoriul s-a dispus punerea în mișcare a acțiunii penale “pentru fapte ce nu au însă legătură cu activitatea economică a societății, în contextul dat, fiind imputate fapte ce se referă la modul de dobândire de persoanele deținătoare de informații privilegiate de acțiuni la respective societate.”

Având în vedere cele reținute mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de **S.C. X.S.A.** împotriva deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice conform prevederilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația are ca obiect suma totală reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- impozit pe profit,
- dobânzi aferente impozitului pe profit.

***I. S.C. X S.A. contestă parțial Decizia de impunere emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice, precizând următoarele:***

Taxa pe valoarea adăugată, majorările de întârziere și dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală fără nicio justificare legală, formală sau expresă.

Organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 101 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, extinzând perioada de verificare la 4 luni deși societatea nu se află pe lista marilor contribuabili.

Verificarea de fond întreprinsă la **S.C. X S.A.** de către organele de inspecție fiscală este tardivă întrucât au trecut 4 ani de când societatea a solicitat compensarea taxei pe valoarea adăugată de rambursat cu impozitul pe profit.

Perioada supusă verificării a fost extinsă peste perioada de prescripție de 5 ani prevăzută la cap. 2 art. 83 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, fiind stabilite obligații suplimentare de plată și pentru anii 1998 și 1999.

Organele de inspecție fiscală au interpretat într-o manieră proprie și abuzivă prevederile contractului de asociere în participațiune încheiat de **S.C. X S.A.**, denumit generic Asociat 1 și un număr de peste 200 de societăți comerciale, denumite în continuare generic Asociat 2.

Astfel, contabilitatea asocierii este ținută de Asociat 2, inclusiv pe linie de taxă pe valoarea adăugată, fiecare societate își înregistrează veniturile și cheltuielile proprii.

La sfârșit de lună, Asociatul 2 întocmește și înaintează decontul de venituri și cheltuieli Asociatului 1 pentru înregistrarea acestuia în contabilitate.

Totodată, prin contract s-a stabilit că Asociatului 2 îi revine ca obligație să cedeze Asociatului 1 o cotă procentuală din profitul asocierii dar nu mai puțin de echivalentul în lei a unei cote minime de profit exprimată în USD. În vederea încasării contravalorii cheltuielilor cu utilitățile și întreținerea spațiului, **S.C. X S.A.** întocmește factura fiscală.

Astfel, întrucât sumele decontate între părți s-au transmis pe bază de decont fiecărui asociat, acestea nu se supun taxei pe valoarea adăugată și prin urmare toate sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată calculate de organele de inspecție fiscale trebuie anulate.

Organele de inspecție fiscale au încălcat prevederile art. 139 din Constituția României potrivit căruia impozitele se stabilesc numai prin lege iar folosirea cuvântului "numai" induce caracterul de excepționalitate a activității de stabilire a impozitelor, taxelor și oricăror alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale.

Potrivit art. 156 alin. (1) lit. d din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile potrivit contractului încheiat între părți, astfel că **S.C. X S.A.** nu poate fi trasă la răspundere pentru datele contabilizate în asocierea în participațiune de către Asociatul 2, precum nici pentru alte obligații ce decurg din calculul și aplicarea taxei pe valoarea adăugată la sumele decontate între părți.

În același sens sunt și sentințele civile ale Curții de Apel, precum și adresele emise de Ministerul Finanțelor Publice, Direcția generală legislație impozite indirecte, emisă de DGFPCFS a municipiului București, emisă de Direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat din Ministerul Finanțelor Publice.

În ceea ce privește impozitul pe profit, **S.C. X S.A.** a stabilit provizioane pentru debitori diversi, fosti parteneri contractuali ai societatii cu care nu mai există raporturi contractuale în urma hotărârilor judecătorești definitive și irevocabile și pentru care **S.C. X S.A.** a înregistrat în contabilitate la venituri și concomitent pe cheltuieli, provizioane, urmand ca o dată cu încasarea efectivă a acestor sume să se diminueze provizioanele. În acest caz, organele de inspectie fiscala în loc să dispună trecerea acestor sume din contul de venituri în contul de sume în curs de clarificare, au preferat să calculeze în mod nelegal impozit pe profit la niște sume neîncasate și care nu se știe dacă vor fi incasate.

În cursul anilor 2002 și 2003 au fost demarate lucrări de reparații, zugrăveli, igienizări ale spațiilor existente în complexul comercial al **S.C. X S.A.** care au constatat în următoarele operațiuni: repararea și modernizarea instalației de ventilație veche transformand-o într-o instalație de climatizare prin montarea unor aparate moderne; montarea a 4 aparate la patru uși de acces care produc o perdea de aer cald; repararea și modernizarea sistemelor de avertizare incendiu; modernizarea și repararea instalației de încălzire; realizarea și darea în folosință a unei estacade pentru turnul de răcire.

Toate aceste lucrări au fost evidențiate de **S.C. X S.A.** ca mijloace fixe pentru care s-a calculat amortizare conform Legii nr. 15/1994 și care a determinat majorarea valorii clădirii.

Organele de inspectie fiscala au reîntregit profitul impozabil și au calculat impozit pe profit, interpretând și aplicând în mod fragmentat și nelegal clauzele de reparații și prestări de servicii încheiate cu terți, dar mai ales a prevederilor fiscale întrucât "lucrarile de investitii" trebuiau defalcate de inspectorii fiscali în funcție de utilitatea și scopul real al fiecarui produs si serviciu prestat plătit în parte de către **S.C. X S.A.** și folosit la lucrările respective.

De asemenea, **S.C. X S.A.** precizeaza ca organele de inspectie fiscala au încadrat în mod flagrant în categoria mijloacelor fixe jaluzele verticale din material textil amplasate in sediul administrativ al societății și o

ușă de acces birou, bunuri pe care societatea le-a considerat ca fiind obiecte de inventar întrucât valoarea lor este mai mică de 1.500 lei. Urmare a acestei operațiuni consilierii fiscali au stabilit un impozit pe profit.

**S.C. X S.A.** precizează faptul că organele de inspecție fiscală în mod nelegal, fără justificare și fără cunoștințe tehnice au scos din conturile de cheltuieli cu reparații și au introdus în contul de majorare a valorii clădirii contravaloarea unor facturi de reparații cum ar fi: reparații ascensor, reparații corpuri de iluminat, reparații ușă din profil de aluminiu, lucrări de vopsitorie etc.

Referitor la reîntregirea profitului impozabil aferent facturii, aceasta a operat transferul de proprietate asupra unor materiale constând din profile aluminiu, plăci rigips, șuruburi și dibluri cu care **S.C. X S.A.** a prestat servicii de reparații pentru niște societăți chiriașe cărora pe lângă valoarea materialelor achiziționate prin factura respectivă, li s-a facturat și manopera pentru serviciile prestate.

Astfel, contravaloarea materialelor de construcții achiziționate, împreună cu manopera de montaj percepută și facturată de o societate terță (S.C. Z S.R.L.) au fost refacturate către beneficiar și incluse pe veniturile **S.C. X S.A.** și pe cale de consecință, respectivele materiale trebuiau incluse pe cheltuieli pentru descărcarea de gestiune conform situației de lucrări.

Contravaloarea facturilor de vânzare materiale și manoperă montaj totalizează aceeași valoare înscrisă în factura

Scopul principal urmărit de societate a fost de reparare și restaurare a imobilului, dar organele de inspecție fiscală în mod incorect și nelegal au considerat că aceste cheltuieli au fost modernizări și în consecință au fost scoase din contul de cheltuieli și au fost incluse în sume cu care au majorat profitul impozabil, calculând impozit pe profit suplimentar, penalități, dobânzi și majorări aferente.

**II. Prin procesul verbal înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice au constatat următoarele:**

*Perioada supusă verificării:*

*01.04.1998 – 31.12.2004 pentru taxa pe valoarea adăugată*

*01.01.2000 – 31.12.2004 pentru impozit pe profit.*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **S.C. X S.A.** a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, din documente emise pe numele unei persoane fizice, de pe documente de achiziție țigări și alcool pe care nu se regăsește suma absolută ci procent, de pe facturi emise de persoane impozabile neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, **S.C. X S.A.** a încălcat prevederile legale cu privire la evidențierea operațiunilor aferente contractelor de asociere în participațiune.

Astfel, referitor la facturarea fara taxa pe valoarea adăugată și încasarea de la Asociatul 2 a contravalorii cheltuielilor de natură salarială, impozit clădire, taxă teren, amortizare, pe toată perioada analizată, organele de inspecție fiscală au considerat că în fapt **S.C. X S.A.** își recuperează cheltuielile înregistrate în contabilitatea proprie și operațiunile intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că aceste sume nu puteau fi excluse din baza de impozitare atâta timp cât societatea este înregistrată ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, facturează și încasează contravaloarea cheltuielilor enumerate.

Totodată, s-a constatat că aceleași cheltuieli menționate mai sus sunt recuperate de la societățile cu care sunt încheiate contracte de închiriere prin facturarea cu taxa pe valoarea adăugată, iar justificarea societății că aceste cheltuieli au fost facturate fără taxa pe valoarea adăugată întrucât sunt aferente asocierilor în participațiune, este o justificare care în opinia organelor de inspecție fiscală nu are suport legal.

Cu privire la facturarea fără taxa pe valoarea adăugată a "cotei de profit", **S.C. X S.A.** nu a respectat prevederile legale în vigoare la acea dată întrucât până în luna aprilie 2001 a înregistrat pe venituri contravaloarea facturată necontabilizând în fapt veniturile și cheltuielile aferente asocierii în participațiune din deconturile primite, suma decontată și platită Asociatului 2 nereprezentând contravaloarea repartizată a profitului din asociere cuvenit **S.C. X S.A.**, ci cea facturată.

Începând cu luna aprilie 2001, **S.C. X S.A.** a înregistrat cota de profit primită de la Asociatul 2, fără a transmite deconturile de venituri și cheltuieli, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată, încălcând legislația în vigoare.

Totodată, din analiza deconturilor de venituri și cheltuieli transmise de Asociatul 2 a rezultat că sumele decontate peste profitul/pierderea rezultată din asociere sunt sume în afara asocierii și în consecință sunt purtătoare de taxa pe valoarea adăugată.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere și dobânzi aferente.

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli care au la bază facturi și chitanțe fiscale, urmare a consultării bazei de date informatizată, aflate în următoarele cazuri:

- inexistența furnizorului înscris pe documentul fiscal;
- sunt achiziționate de alte societăți decât cele care apar în calitate de furnizori de bunuri;

-seria și numărul de pe unele documente fiscale nu corespund cu cele tipărite de Imprimeria Națională.

De asemenea, în perioada 2003 – 2004, societatea a înregistrat în contul 681.2 “Provizioane aferente veniturilor de încasat” sume stabilite prin Hotărâri judecătorești sau prin Sentințele de la Curtea de Arbitraj de pe lângă Camera de Comert, câștigate de **S.C. XS.A.**, de recuperare a debitelor societăților comerciale rău platnice și a dedus eronat aceste provizioane, nerespectând prevederile art. 1 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 830/2002 (nu a prezentat nici o Hotărâre judecătorească de deschidere sau declarare a falimentului) și respectiv a art. 22 lit. c) din Legea nr. 571/2003.

Totodată, în cursul anilor 2002 și 2003 societatea a realizat investiții care au constat în amenajarea spațiilor comerciale, în lucrări de modernizare a instalațiilor de ventilație, încălzire și climatizare, reparații și modernizare lift, lucrări care au fost realizate pe bază de contracte care au condus la sporirea gradului de confort și ambient al clădirii și îmbunătățirea parametrilor tehnici în scopul modernizării.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli trebuie să majoreze valoarea de intrare a mijloacelor fixe pentru clădire, pentru lift și pentru instalația de ventilație, încălzire și climatizare. Inițial aceste lucrări au fost înregistrate în contul 231 “Investiții în curs” (anii 2002 și 2003) și repuse pe cheltuieli în contul 611 în septembrie și octombrie 2003, diminuând valoarea acestor investiții puse în funcțiune în anul 2003.

De asemenea, societatea a încheiat un contract cu S.C. YS.R.L. care a avut ca obiect lucrări de finisaje în incinta complexului, lucrări în înregistrate în contul 611 “Cheltuieli de întreținere și reparații” din care o parte sunt facturate către societățile comerciale beneficiare ale spațiilor și înregistrate în contul 704 “Venituri din prestări servicii”.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere și dobânzi aferente.

***III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

Referitor la excepția ridicată de **S.C. X S.A.** privind efectuarea inspecției fiscale pe o perioadă mai mare de 3 luni în cazul contribuabililor mici și mijlocii, se reține că verificarea a durat 63 zile și a avut și perioade de întrerupere.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au încălcat prevederile art. 101 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această obligație fiscală este datorată, în condițiile în care S.C. X S.A. invocă faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe este prescris, perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.04.1998 – 31.12.2004.**

În fapt, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice au efectuat o inspecție fiscală la **S.C. X S.A.** în vederea soluționării cererilor de compensare a impozitului pe profit cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat din 23.01.2001 și din 25.04.2001.

Prin adresa emisa de Parchetul Național Anticorupție – Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție s-a solicitat Direcției generale a finanțelor înaintarea unui exemplar al Raportului de inspecție fiscală, inclusiv anexele, întocmit la **S.C. X S.A.** în vederea soluționării dosarului.

Urmare adresei, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului Național Anticorupție, Procesul verbal împreună cu anexele și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite încheiate la **S.C. X S.A.**

Prin procesul verbal s-a efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.1998 – 31.12.2004.

În baza constatărilor din procesul verbal, prin Decizia de impunere s-a stabilit în sarcina **S.C. X S.A.** taxa pe valoarea adăugată

Prin contestația formulată, **S.C. X S.A.** precizează ca prin procesul verbal s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.1998 – 31.12.1999 care este prescrisă, deoarece organul fiscal era îndreptățit să efectueze verificarea societății pentru exercițiile financiare 2000, 2001, 2002, 2003 și 2004.

În drept, art. 231 (fostul art. 199 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, în vigoare începând cu data de 10 februarie 2005) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”**

Aceste dispoziții legale sunt dispoziții cu caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.



Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

Având în vedere prevederile legale menționate, norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care la art. 21 precizează:

**“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:**

**a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;**

**b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;**

**c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege.”**

Se reține că potrivit prevederilor art. 21 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.

Totodata sunt aplicabile și prevederile art. 27 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004:

**„Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 25 lit. C, pct. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată în vigoare până în martie 2000, stipulează:

**“Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au următoarele obligații**

**C. Cu privire la evidența operațiunilor:**

**b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;**

Aceleași prevederi au fost menținute și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată în vigoare până în mai 2002.

Totodată, art. 29 lit. C, pct. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

***“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:***

***C. Cu privire la evidența operațiunilor:***

**c) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;**

Prin urmare, se reține că termenul de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 25 lit. C, pct. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 29 lit. C, pct. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, este data de 25 a lunii următoare inclusive.

În consecință, ***termenul de prescripție începe să curgă*** pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii aprilie 1998 de la 26 mai 1998 și ***se sfârșește*** în 5 ani de la data expirării termenului de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare la acea dată, se reține faptul că în aplicarea art. 231 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează:

***“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Intreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.***

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, “se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs” astfel

Încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru taxa pe valoarea adăugată, respectiv 01.04.1998 – 31.12.2004 precum și că data începerii inspecției fiscale este 18.02.2005 până la data încheierii procesului verbal contestat respectiv 15.06.2005, rezultă că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal și Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, la art. 22 se precizează că:

***“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:***

***a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;***

***b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;***

***c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;***

***d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”***, iar la art. 23 din același act normativ se prevede că ***“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :***

***a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;***

***b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;***

***c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”***.

Începând cu data de 01.01.2004, prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 92 se precizează:

***“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale***

***(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și***

**suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție conform “*normelor în vigoare la data când acestea s-au produs*”, respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal și ale Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, art. 25 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, precizează că *termenul de prescripție pentru stabilirea impozitelor și a diferențelor de impozite este de 10 ani în caz de evaziune fiscală stabilită printr-o hotărâre judecătorească definitivă.*

Or, din documentele existente la dosarul cauzei, până la momentul emiterii prezentei decizii, se reține că în speță nu s-a pronunțat o astfel de soluție de către instanța judecătorească, neexistând o soluție definitivă pe latură penală în acest sens.

Mai mult, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale a finanțelor publice să comunice stadiul soluționării dosarului înregistrat la Parchetul Național Anticorupție precum și a dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria sectorului și să transmită o copie a soluției definitive pronunțată de organele penale, dacă aceasta există.

Cu adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor organele de inspecție fiscală au comunicat faptul ca prin adresele au solicitat organelor competente să precizeze stadiul soluționării dosarului însă nu s-a primit răspuns.

În același timp prin respectarea art. 213 alin. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că **“Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra bazei de impozitare pentru impozitele și taxele stabilite pe perioada supusă verificării și contestată de societate ca fiind prescrisă, întrucât trebuie analizat mai întâi dacă există evenimente de întrerupere și/sau suspendare.

Față de cele reținute și având în vedere Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, precum și faptul că organele de inspecție fiscală

nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare raportat la momentul când se sfârșește termenul de prescripție de 5 ani, calculat potrivit Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, pentru obligațiile pentru care termenul de prescripție a început să curgă sub imperiul acestei legi, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra bazei de impozitare pentru impozitele și taxele stabilite pe întreaga perioadă supusă verificării 01.04.1998 – 31.12.2004.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă operațiunilor derulate prin contractul de asociere în participațiune**, se reține că potrivit art. 251 din Codul comercial, asociațiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.

Participațiunea la beneficii și pierderi reglementează modul de stabilire a beneficiilor (ca diferență dintre veniturile și cheltuielile efectuate de asociație), data vărsării de asociați (lunar, pentru a fi luate în evidențele financiar-contabile ale fiecărui asociat) precum și procentajul de participare la beneficii și pierderi.

De asemenea, persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, sunt obligate din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Decontul pentru operațiunile în participație servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.

Totodată, decontul se întocmește de unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil.

În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

**Prin contestație** societatea denumit generic Asociatul 1, precizează că a încheiat cu un număr de peste 200 de societăți comerciale,

denumite în continuare generic Asociat 2 un contract de asociere în participațiune.

Contabilitatea asocierii este ținută de Asociat 2, inclusiv pe linie de taxă pe valoarea adăugată, fiecare societate își înregistrează veniturile și cheltuielile proprii.

La sfârșit de lună, Asociatul 2 întocmește și înaintează decontul de venituri și cheltuieli Asociatului 1 pentru înregistrarea acestuia în contabilitate.

Totodată, prin contract s-a stabilit că Asociatului 2 îi revine ca obligație să cedeze Asociatului 1 o cotă procentuală din profitul asocierii dar nu mai puțin de echivalentul în lei a unei cote minime de profit exprimată în USD. În vederea încasării contravalorii cheltuielilor cu utilitățile și întreținerea spațiului, **S.C. X S.A.** întocmește factura fiscală.

**În urma verificării**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată întrucât:

- facturarea fără TVA și încasarea de la Asociatul 2 a contravalorii cheltuielilor de natură salarială, impozit clădire, taxă teren, amortizare reprezintă în fapt o recuperare de către **S.C. X S.A.** a cheltuielilor înregistrate în contabilitatea proprie iar aceleași cheltuieli sunt recuperate de la societățile cu care sunt încheiate contracte de închiriere prin facturare cu TVA, astfel că justificarea societății potrivit căreia aceste cheltuieli au fost facturate fără TVA întrucât sunt aferente asocierilor în participațiune este fără suport legal.
- prin facturarea fără TVA a "cotei de profit" până în luna aprilie 2001 nu au fost respectate prevederile art. 25 din HG nr. 512/1998, art. 25 din OUG nr. 17/2000, **S.C. X S.A.** înregistrând pe venituri contravaloarea facturată, necontabilizând veniturile și cheltuielile aferente asocierii în participațiune din deconturile primite. Suma decontată și plătită de către Asociatul 2 nu reprezintă contravaloarea repartizată profitului din asociere ci cea facturată.
- începând cu luna aprilie 2001, cota de profit primită de la Asociatul 2 fără transmitere de deconturi de venituri și cheltuieli este înregistrată de **S.C. X S.A.** în contul de venituri fără a colecta TVA.
- începând cu luna aprilie 2001, când înregistrarea asocierii se face de către **S.C. X S.A.** în baza deconturilor primite de la Asociatul 2, sumele decontate peste profitul/pierderea rezultată din asociere sunt sume în afara asocierii și sunt purtătoare de TVA.

**Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei**, se reține că în susținerea contestației, **S.C. X S.A.** a prezentat sentințele Curții de Apel București, adresele Direcției generale legislație impozite indirecte și Direcției

generale de politici și legislație privind veniturile bugetului consolidat din cadrul Ministrul Finanțelor Publice și adresa Direcției generale a finanțelor publice a municipiului București.

Astfel, Direcția generală legislație impozite indirecte din cadrul Ministrul Finanțelor Publice precizează referitor la regimul TVA în cazul contractelor de asociere în participațiune:

**“(...) Pentru operațiunile realizate pe baza de contracte de asociere, drepturile și obligațiile prevăzute de reglementările legale privind TVA revin agentului economic care conduce evidența contabilă, potrivit legii.**

**Repartizarea profitului între asociați nu se supune TVA.**

**Aplicarea TVA nu este condiționată de realizarea de profit sau pierdere în cadrul operațiunilor derulate în participațiune.”**

Prin adresa Direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului consolidat din cadrul Ministrul Finanțelor Publice precizează:

**“(...) pentru cheltuielile transmise între asociați prin decont (salarii, CAS, șomaj, sănătate, fonduri speciale, amortizare, impozite și taxe locale) nu se datorează taxa pe valoarea colectată.**

**Pentru operațiunile impozabile desfășurate de asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată îi revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părțile contractante.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei de contestatoare, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de soluționare nu se pot pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată de plată ținând cont că aceasta este formată din TVA deductibilă și TVA colectată, necontestate de societate în totalitate, faptul că la dosarul cauzei nu se află anexat contractul de asociere în participațiune, urmează ca organele de inspecție fiscală să analizeze contractul menționat prin prisma clauzelor contractuale, dacă s-a prevăzut o cotă procentuală de participare atât la profitul rezultat din asociere cât și la pierdere sau dacă s-a prevăzut doar o sumă fixă caz în care contractul de asociere ia forma unui contract de închiriere, să verifice din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile contabilizarea distinctă a veniturilor și cheltuielilor rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune, precum și deconturile transmise între asociați.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“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**” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

**”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”**, se va desființa decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de **S.C. X S.A.**

Referitor la “termenul de prescripție”, prin adresa organelor de inspecție fiscală precizează că “societatea solicită compensarea TVA de rambursat cu impozitul pe profit datorat în baza cererilor de compensare din 23.01.2001 și 25.04.2001. În urma verificării s-a constatat că TVA solicitată la compensare se acumulează începând cu luna aprilie 1998, ca urmare s-a procedat la verificarea TVA pe perioada 01.04.1998 – 31.12.2004, conform HG nr. 1050/2004, art. 23, art. 88 și art. 95.”

Art. 95 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se referă la faptul că „(....) Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:

- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- b) nu au fost depuse declarații fiscale;
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Or, speța de față nu se încadrează în prevederile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală efectuând verificarea ca urmare a cererilor de compensare din 23.01.2001 și 25.04.2001 depuse de **S.C. X S.A.** și soluționate după 4 ani, prin procesul verbal DIN 30.06.2005 iar potrivit art. 22 lit. b din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

*„În cazul în care taxa aferentă intrărilor este mai mare decât taxa aferentă ieșirilor diferența se regularizează prin:*

**b) compensarea efectuată de organele fiscale în termen de 30 de zile de la data depunerii cererii de către contribuabil, după cum urmează:**

*b)1. cu alte impozite și taxe datorate bugetului de stat de către contribuabil;”*

## **2. În ceea ce privește suma reprezentând:**

- **majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**
- **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,** se reține că stabilirea de majorări de întârziere și dobânzi aferente taxei pe valoarea



adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 1) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată, urmează să se desfiinteze decizia de impunere contestată și pentru suma reprezentând:

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

**3. În ceea ce privește impozitul pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu provizioanele aferente clienților neîncasați în condițiile în care S.C. X S.A. nu prezintă hotărâri judecătorești de deschidere a falimentului sau hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului pentru anul 2003 și nici nu face dovada că provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.**

În fapt, în anii 2003 și 2004, **S.C. X S.A.** a constituit provizioane pentru clienții neîncasați, le-a înregistrat în evidența contabilă în contul 681.2 "Provizioane aferente veniturilor de încasat" și care le-a dedus integral la calculul profitului impozabil.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că provizioanele constituite de societate pentru clienții neîncasați nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât **S.C. X S.A.** nu a prezentat hotărâri judecătorești de deschidere a falimentului sau hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului.

În drept, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în perioada 2002 – 2003, precizează:

**„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”** iar la art. 9 alin. (1) din același act normativ se prevede:

**„La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”**

Art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare stipulează:

**„Agenții economici persoane juridice, cu excepția băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și a fondurilor de garantare, constituie următoarele provizioane deductibile fiscal:**

**a) provizioane pentru clienții neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești de deschidere prin care se atestă această situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi, și orice alte elemente asiguratorii.**

**Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, înregistrării acesteia pe cheltuieli sau pe baza unei hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului, prin care se certifică imposibilitatea încasării creanței;”**

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile fiscal provizioanele pentru clienții neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești de deschidere prin care se atestă această situație.

Art. 21 alin. (3) lit. g din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, precizează:

**„Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”** iar la art. 22 alin. (1) lit. c se prevede:

**„Provizioane și rezerve**

**(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:**

**c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**

**2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**

**3. nu sunt garantate de altă persoană;**

**4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**

**5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”**

Pct. 53 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 anuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

**„Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.**

**Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.**

**În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora.”**

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile fiscal în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004 provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că **S.C. X S.A.** nu a prezentat la data verificării, hotărâri judecătorești de deschidere a falimentului sau hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului astfel încât provizioanele constituite pentru clienții neîncasați să fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin adresa Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății contestatoare toate documentele invocate în contestație și pe care le consideră necesare în susținerea cauzei și nu le-a prezentat, respectiv hotărâri judecătorești definitive și irevocabile, precum și orice alte documente justificative pe care le consideră relevante în soluționarea cauzei.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, **S.C. X S.A.** precizează că o dată cu contestația formulată a anexat toate documentele necesare soluționării, însă documentele solicitate nu se regăsesc la dosarul cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă hotărâri judecătorești de deschidere sau hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului pentru clienții neîncasați pentru anul 2003 și nici nu prezintă documente prin care să facă dovada că provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât aceste provizioane să fie deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, se

va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. BUCUR OBOR S.A.** pentru impozitul pe profit.

**4. În ceea ce privește impozitul pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă lucrările efectuate de societatea contestatoare la complexul comercial reprezintă în totalitate modernizări care majorează valoarea imobilului sau o parte din acestea sunt lucrări de reparații.**

În fapt, în perioada 2002 - 2003, **S.C. X S.A.**, în baza contractelor încheiate cu diverși prestatori, a realizat investiții la mezaninul blocurilor 4 și 5, zona a, b și c din complexul comercial constând în lucrări de "amenajare a spațiilor comerciale", în lucrări de modernizare a instalațiilor de ventilație, de încălzire și de climatizare și lucrări de reparații și modernizare lift.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lucrările de investiții efectuate de **S.C. X S.A.** au dus la sporirea gradului de confort și ambient la clădire și îmbunătățirea parametrilor tehnici în scopul modernizării la lift, instalații de ventilație, încălzire și climatizare, și prin urmare toate cheltuielile efectuate trebuiau să majoreze valoarea de impozitare a mijloacelor fixe.

Prin contestație, **S.C. X S.A.** precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli, în integralitatea lor au fost efectuate pentru modernizarea imobilului fără să procedeze la o analiză a acestora pentru determinarea corectă a situației de fapt.

În acest sens, **S.C. X S.A.** susține că în ceea ce privește lucrările constând în reparații la ascensoare, reparații tubulatură ventilație aer, înlocuire anemostate, grile de tavan și racorduri aferente cu tub flexibil, manoperă de montaj, operații de transport moloz, vopsitorii, demolări și decopertări de ziduri, organul de inspecție fiscală trebuia să analizeze utilitatea și scopul real al fiecărui produs achiziționat și utilizat precum și al fiecărui serviciu prestat și plătit în parte.

În drept, art.7 alin.1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit precizează :

**“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”**

La art. 9 alin. (1) din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

**“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

Art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată precizează:

**“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:**

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”** iar la pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997 se stipulează:

**“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.**

**Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.**

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

**Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eșalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.(....)”**

Având în vedere cele precizate mai sus și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lucrările de investiții efectuate de **S.C. X S.A.** la mezaninul blocurilor 4 și 5 zona a, b și c din complexul comercial care au constat în lucrări de amenajare a spațiilor comerciale, în lucrări de modernizare a instalațiilor de ventilație, încălzire și climatizare, reparații și modernizare lift au dus la sporirea gradului de confort și ambient la clădire și îmbunătățirea parametrilor tehnici în scopul modernizării la lift, instalații de ventilație, încălzire și climatizare.

Prin urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu modernizările ce măjorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe, respectiv a clădirii, a liftului și a instalației de ventilație, încălzire și climatizare potrivit pct. 7 lit. d) din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, fără să efectueze o analiză a acestora pe bază de documente în vederea stabilirii dacă societatea contestatoare a efectuat numai investiții sau dacă au fost efectuate și lucrări de reparații.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv devize de lucrari, procese verbale de recepție, se reține că au fost executate lucrari de reparații, întreținere și modernizări la lift constand în:

#### Lucrări mecanice:

- înlocuit roată fricțiune,
- înlocuit uleiul de ungere de la reductor,
- înlocuit limitatorul de viteză,
- revizuit frână,
- înlocuit cablu Q6 al limitatorului de viteză,
- înlocuit cutia de revizie,
- recondiționat ușile de acces la puț,
- înlocuit contact electric pod mobil,
- revizuit jugul de contragreutate, etc.

#### Lucrări electrice:

- montat panou de comandă nou,
- înlocuit instalația electrică,
- revizuit panou distribuție,
- înlocuit cutia de comandă din cabină și cutiile de comandă la paliere (cu semnalizarea poziției),
- montat instalație nouă de traductori puț,
- înlocuit cu contacti Giovenzana LSC și contact cap linie, etc.

Potrivit celor de mai sus, se reține ca din devizele de lucrări rezultă că au fost efectuate atât lucrări de investiții ce au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali cât și lucrări de reparații care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici initiali și nu la îmbunătățirea acestora și mărirea gradului de confort și ambient.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate, Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare:

*“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm că, în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natura (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.*

*În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade*

*inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”*

Prin urmare, se reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de investiții efectuate la mezaninul blocurilor 4 și 5, zona a, b și c din complexul comercial și încadrarea acestora în categoria reparațiilor și/sau a modernizărilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru impozitul pe profit cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru același impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

***“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.”*** coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

***“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. ”***

Totodată, la reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de **S.C. X S.A.**

***5. În ceea ce privește impozitul pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă bunurile achiziționate de S.C. X S.A. constând în jaluzele și ușă intră în categoria obiectelor de inventar sau se încadrează la mijloace fixe.***

În fapt, în luna decembrie 2003 **S.C. X S.A.** a achiziționat un sistem mecanism rulou plus lamele din aluminiu pentru rulou și o ușă din profil aluminiu cu mâner și amortizor.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile aferente bunurilor achiziționate în contul 603 “Cheltuieli privind uzura obiectelor de inventar” considerându-le obiecte de inventar și nu mijloace fixe.

În drept, art. 3 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, precizează:

*„Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:*

*a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;*

***b) mijloacele fixe.***

***Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:***

***a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicii de inflație;***

***b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.***

***Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.”***

Art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, prevede:

*„Începând cu luna următoare publicării prezentei hotărâri în Monitorul Oficial al României, Partea I, **valoarea de intrare a mijloacelor fixe** stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este de 8.000.000 lei.**”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în categoria mijloacelor fixe intră obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare, are o valoare de intrare mai mare de 8.000.000 lei ROL (800 RON) și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că **S.C. X S.A.** a achiziționat de la S.C. A S.R.L. un sistem mecanism rulou plus lamele din aluminiu pentru rulou cu factura fiscală și o ușă din profil aluminiu cu mâner și amortizor cu factura fiscală.

Astfel:

- factura fiscală din data de 10.12.2003 în valoare totală de 1.691 lei cuprinde: - un sistem mecanism rulou plus lamele din aluminiu pentru rulou în valoare de 1.171 lei,

- manoperă montaj și transport în valoare de 520 lei.

- factura fiscală din data de 10.12.2003 în valoare totală de 1.770 lei.

Prin urmare, se reține că bunurile achiziționate de **S.C. XS.A.**, respectiv sistem mecanism rulou plus lamele din aluminiu pentru rulou și ușă din profil aluminiu cu mâner și amortizor îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 3 lit. b din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în



active corporale și necorporale, republicată, intrând astfel în categoria mijloacelor fixe supuse amortizării.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că bunurile achiziționate sunt bunuri de natura obiectelor de inventar a căror valoare unitară este sub nivelul minim de a fi încadrate în categoria mijloacelor fixe, respectiv 1.500 lei, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea immobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe prin care s-a stabilit că valoarea de intrare a mijloacelor fixe este de 1.500 lei se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2004, potrivit art. 6 alin. (1) din actul normativ menționat mai sus, iar achizițiile efectuate de **S.C. X S.A.** au fost realizate la data de 10.12.2003 potrivit facturilor fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.A.** pentru acest capăt de cerere.

**6. În ceea ce privește suma reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit**, se reține că stabilirea de dobânzi aferente impozit pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe profit, la punctul 4) s-a desființat Decizia de impunere pentru impozit pe profit, iar la punctul 5) s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozit pe profit urmează să se desființeze decizia de impunere contestată și pentru suma reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21, art. 22, art. 27 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997, art. 25 C (b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, art. 29 C (c) din Legea nr. 345/2002, art. 7, art. 9 din Legea nr. 414/2002, art. 3, art. 4 (d) din Legea nr. 15/1994, pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 424/2001, Decizia comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 840/2002, art. 21, art. 22 din Legea nr. 571/2003 și art. 92, art. 213 (5), art. 216 (3), art. 231 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.A.** împotriva Deciziei de impunere pentru impozitul pe profit

2. Desființarea Deciziei de impunere, referitoare la suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- impozit pe profit,
- dobânzi aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării.