

DECIZIA NR.391

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscala, prin adresa cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma, care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- impozit pe veniturile microintreprinderilor
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor

SC X contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit si accesorii aferente, precum si impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii aferente, motivand astfel:

1.Referitor la suma cu care organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile pe anul 2006, societatea contestatoare sustine faptul ca aceasta suma reprezinta contravaloare servicii ce au fost cuantificate pe baza negocierii directe cu beneficiarul extern iar beneficiarul extern a platit serviciile prestate fara specificatii la factura.

2.Societatea sustine ca in perioada 2006-2010, a desfasurat activitate de productie si nu prestare de servicii cum a retinut organul de control, respectiv productie de mic mobilier realizata cu materia prima pusa la dispozitie de catre partenerul extern.

Mentioneaza faptul ca, societatea a justificat si detinerea utilajelor-centrala termica, motostivuator, utilaj multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel. Cu ajutorul Sapard s-au achizitionat numai cateva utilaje de baza necesare activitatii specifice desfasurate.Pentru aceste considerente s-a procedat la incheierea unei Conventii de lucru cu SC A in vederea obtinerii unui flux tehnologic complet in vederea realizarii productiei de mic mobilier.

Sustine faptul ca SC A a avut in aceasta perioada in implementare proiectul pe masura 3.5, fapt care a afectat resursele financiare ale ambelor societati si s-a avut in vedere ca prim obiectiv, finalizarea in termen, pana la 31.12.2008 a acelu program.In prezent ambele societati au in finalizare cate un proiect derulat fara credite, numai pe baza imprumuturilor private si a avansurilor ceea ce reprezinta o

mare dificultate in plan financiar si al volumului de munca. De aceea activitatea productiva s-a redus mult, dar nu se poate afirma ca aceasta nu s-a efectuat.

Precizeaza totodata ca, avand in vedere volumul imens de munca aferent implementarii acestor proiecte, intarzierilor in livrarea utilajelor, lipsei de personal calificat si de timp a reprezentantului legal s-a produs aceasta deficiente aferenta productiei, care se va remedia odata cu finalizarea proiectului si depasirea crizei.

Societatea sustine ca exportul de busteni a crescut cu 300% in anul 2010 fata de anul 2009 iar strategia societatii in viitor se axeaza pe cresterea gradului de prelucrare a masei lemnoase si scaderea volumului, care se poate indeplini numai cu utilaje foarte moderne.

Astfel, achizitia de mijloace fixe s-a efectuat cu scopul de a produce mic mobilier si produse din lemn cu inalt grad de prelucrare. Din analiza contorului orar al motostivitorului si vizuala a utilajelor se poate constata ca acestea au fost folosite; tot lemnul aferent mobilierului produs si exportat de SC A a fost debitat si frezat cu aceste utilaje.

Chiar daca activitatea de productie s-a realizat in ritm greoi, considera ca societatea in mod corect si legal a inregistrat si dedus cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe detinute.

Invoca in sustinere prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si sustine ca a inregistrat cheltuieli cu amortizarea utilajelor simultan cu inregistrarea in contul 7584 "venituri din subventii pentru investitii", cota parte a subventiei pentru investitii trecuta la venituri (articolul contabil 131=7584).

3. In ceea ce priveste anul 2007, societatea sustine ca a depus declaratie de mentiuni la A.F.P. prin care a solicitat inregistrarea societatii ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor incepand cu data de 01.01.2007, intrucat indeplinea conditiile legale pentru a se incadra in categoria microintreprinderilor.

Astfel, societatea contestatoare considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit pe anul 2007, conform dispozitiilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4. Referitor la suma, cu care organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile pe anul 2007, societatea sustine ca acestea au fost inregistrate in contul 701 in baza unei facturi proforme, reprezentand contravaloare prefabricate de stejar, care ulterior a fost stornata.

Diferenta inregistrata in contul 701 reprezinta venituri aferente unor produse unicate ce au fost executate cu material provenit de la clientul extern, in baza facturii emisa de SC P.

Astfel considera ca veniturile aferente anului 2007 nu trebuiau diminuate cu aceasta suma de catre organele de inspectie fiscala.

5. De asemenea, sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu serviciile in conditiile in care s-a prezentat devizul ce a stat la baza intocmirii facturii si care reprezinta contravaloare manopera pentru instalatia de incalzire, second-hand, aferenta spatiului de productie; instalatia montata este destinata protectiei utilajelor aflate in spatiul de productie precum si a personalului ce-si desfasoara activitatea in acest spatiu.

6. In ceea ce priveste suma, societatea sustine ca va face dovada cu inscrisuri a faptului ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat ca nedeductibila fiscal aceasta cheltuiala la calculul impozitului pe profit pe perioada 01.01.2010-30.09.2010.

7. Sustine totodata ca, actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.98 alin.(3) si a dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala. Organele de inspectie fiscala, in speta, puteau proceda la efectuarea unei inspectii fiscale pe o perioada de 3 ani fiscali iar Decizia de impunere trebuia sa contina motivele de fapt pe care se intemeiaza.

Prin urmare, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si anulara Deciziei de impunere si Raportul de inspectie fiscala precum si a Dispozitiei de masuri.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit pe anul 2006,2007 si 2010, suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea, pe anii 2008 si 2009 s-a stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor si s-au calculat accesorii.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit si accesoriile, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Anul 2006

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile factura emisa catre societatea din comunitate, reprezentand contravaloare "servicii consultanta".

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul incheiat intre societatea din comunitate in calitate de cumparator si SC X in calitate de vanzator, avand ca obiect "asistenta tehnica, controlul calitatii, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activitati de asistenta cum ar fi consultanta, asistenta tehnica, controlul calitatii, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activitati de asistenta cum ar fi consultanta, mostre si productie de mobila in loturi mici in ateliere din Romania".

Astfel, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii cu suma reprezentand venituri din serviciile de consultanta facturate societatii din comunitate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate urmatoarele cheltuieli:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate efectiv in activitatea de productie de mobilier.

-cheltuieli cu impozitul pe profit,

-cheltuieli cu amenzi si penalitati

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a reintegrării veniturilor societății și respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil și au stabilit impozit pe profit suplimentar, pe anul 2006.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere, dobânzi și penalități conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Anul 2007

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007, societatea a depus declarația de mențiuni cod 010 înregistrată la A.F.P. prin care se declară plătitoare de impozit pe venit microintreprinderi începând cu data de 01.01.2007.

Având în vedere că până la data de 01.02.2007, societatea nu are înregistrate contracte individuale de muncă, s-a constatat că aceasta nu se încadrează în categoria microintreprinderi, conform prevederilor titlului IV "Impozit pe venit microintreprinderi" art.103, , art.104 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că pentru anul 2007, societatea avea obligația calculării și declarării impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza efectuată asupra veniturilor înregistrate în anul 2007, s-a constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2007, prin nota contabilă, venituri din vânzare produse finite, prin articolul contabil:

411"Clienti"=%

701"venituri din vânzarea produselor finite

4427"TVA colectată

cu mențiunea " prefabricate stejar 4 fete A".

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea de documente și informații suplimentare privind înregistrarea pe venituri a sumei de ... lei.

În răspunsul la Nota explicativă, reprezentantul legal al societății specifică faptul că veniturile au fost înregistrate în evidențele contabile în baza facturii proforme care ulterior a fost stornată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile în cauză au fost stornate în luna ianuarie 2008(registrul jurnal din ianuarie 2008).

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.45, 207, și 215, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile impozabile pe anul 2007 cu suma înregistrată în evidențele contabile în baza unei facturi proforme, care nu are calitate de document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuieli, care se compun din:

-cheltuieli cu întreținerea și reparațiile înregistrate în evidențele contabile în luna octombrie 2007 în baza facturii emisă de SC A, în regim de taxare inversă cu mențiunea "lucrări, construcții", fără a avea la baza o situație de lucrări care să justifice serviciile facturate.

Urmare a verificarii s-a constatat ca aceste cheltuieli reprezinta lucrari de amenajare, modernizare aferente imobilului, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli ulterioare de natura investitiilor, respectiv in contul 231"Imobilizari in curs", odata cu finalizarea acestora urmand a fi receptionate si inregistrate in contul 212"Constructii" .

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu intretinerea si reparatiile, pe motiv ca acestea reprezinta investitii la mijloace fixe care se amortizeaza in conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar cheltuielile sunt deductibile fiscal in limita prevazuta de art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (grajd, centrala termica, motostivutor, multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in perioada 2006-2010 a inregistrat venituri din prestari servicii. S-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile stocuri de materii prime, produse finite sau semifabricate realizate din activitatea de productie motiv pentru care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in procesul de productie iar cheltuielile cu amortizarea inregistrate in evidentele contabile in anul 2007 nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007, nerespectandu-se prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-cheltuieli cu impozitul pe veniturile microintreprinderilor, respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Urmare a diminuarii veniturilor si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata ,organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Anul 2010

Perioada 01.01.2010-30.09.2010:

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate in luna ianuarie 2010 factura emisa catre M, reprezentand contravaloare "chirie luna decembrie 2009".

Organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii cu aceasta suma in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli ,astfel:

-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contabilitate prin articolul contabil 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti"=401"Furnizori" cu mentiunea "serv. cump. de la A" , fara a avea la baza un document justificativ.

Urmare a solicitarii organelor de control, societatea a prezentat devizul de lucrari cu mentiunea "spart grinda beton, ranforsare acoperis" fara a prezenta factura in original emisa de SC A.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.97 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, au efectuat un control incrucisat la prestatorul de servicii , constatandu-se ca pentru serviciile inscrise in deviz nu s-a intocmit factura si nu s-au inregistrat in evidentele contabile veniturile din aceasta operatiune.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuiala pe motiv ca acestea reprezinta lucrari de amenajare, modernizare aferente imobilului care trebuiau tratate si inregistrate ca si cheltuieli ulterioare de natura investitiilor in conformitate cu prevederile pct.92, pct.93, pct.104, pct.105, pct.107, pct.108, pct.109, din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) si art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe(centrala termica, motostivuator, utilaj multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel) inregistrate in contabilitate in perioada 01.01.2010-30.09.2010, in contul 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor"

Din analiza veniturilor pe perioada 2006-2010, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat venituri din prestari de servicii si nu din activitatea de productie, utilajele in cauza nefiind utilizate in activitatea societatii.

Astfel, in temeiul prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.24 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deducere suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

In declaratia privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 la randul "total cheltuieli nedeductibile" societatea inscrie suma reprezentand cheltuieli cu impozitul pe profit, incluse in baza de impozitare prin considerarea lor ca si cheltuieli nedeductibile fiscal.

In temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent acestei perioade stabilind profit impozabil si impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, organele de inspectie fiscala au respins la deducere suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (centrala termica, motostivuator, utilaj multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel) inregistrate in contul 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor" , pe motiv ca societatea a inregistrat doar venituri din prestari servicii iar mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.

Astfel, in temeiul prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.24 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deducere suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.17 si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil al societatii stabilind un profit impozabil si impozit pe profit de plata.

Pentru neachitarea in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor O.G. nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

2. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesoriile aferente , din raportul de inspectie fiscala rezulta;

Pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor in conditiile in care s-a constatat ca societatea a constituit si evidentiat impozit pe veniturile microintreprinderilor mai mic.

Organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Anul 2009

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri aferente unor facturi.

Organele de inspectie fiscala, urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii au recalculat impozitului pe veniturile microintreprinderii conform prevederilor art.107 si 108 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Aferent impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2006-31.12.2010

A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca:

-actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor atr.98 alin.(3) si a dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala

-organele de inspectie fiscala, in speta , puteau proceda la efectuarea unei inspectii fiscale pe o perioada de 3 ani fiscali.

-Decizia de impunere trebuia sa contina motivele de fapt pe care se intemeiaza

In drept, art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , precizeaza:

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) **motivele de fapt;**
- f) **temeiul de drept;**
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală" modalitatea de completare a acestuia este reglementată de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la Anexa 2 precizează:

a) *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.*

b) *Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]*

Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul

de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in situatia de fata actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt aferent impozitelor stabilite suplimentar , respectiv impozit pe profit si impozit pe veniturile microintreprinderilor, organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare , precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate, in baza carora si-au format convingerea ca societatea a inregistrat eronat anumite cheltuieli si venituri, precum si neinregistrarea unor venituri.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume , respectiv cuantumul total al cheltuielilor , influenta asupra profitului impozabil, impozitul pe profit suplimentar si accesoriile aferente sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii referitoare la incalcarea art.43 din Codul de procedura fiscala, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste incalcarea, de catre organele de inspectie fiscala a art.98 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala, precizam:

Potrivit art.98 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala:

"Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

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

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

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

Potrivit fisei analitice de evidenta pe platitor reiese faptul ca societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor in perioada 2007 - 2009 si

platitoare de impozit pe profit in perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, respectiv 01.01.2010 – 31.12.2010, respectiv platitoare de impozit pe salarii si contributii aferente salariilor in perioada 01.02.2007 – 30.04.2010.

Analiza a condus la stabilirea unei neconcordanțe între prevederile legislației fiscale aplicabile anului 2007 referitoare la impozitarea în regim de impunere pe veniturile microintreprinderilor, respectiv prevederile Codului fiscal coroborate cu Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și regimul de impunere utilizat de SC X pentru exercitiul financiar 2007. Această neconcordanță s-a avut în vedere în desfășurarea acțiunii de inspecție fiscală și extinderea verificării pe termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe termenul de cinci ani (01.01.2006 – 31.12.2010).

În temeiul art.6 "Exercitarea dreptului de apreciere" din OG nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare" care prevede :

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,

Astfel, organului fiscal are dreptul să aprecieze relevanța oricărui date și informații, sesizate sau culese prin demersurile întreprinse (evidența pe platitor, consultarea dosarului fiscal, analiza indicatorilor economico-financiar pe baza datelor înscrise în bilanțurile contabile) care pot constitui indicii privind stabilirea stării de fapt fiscale.

Deoarece excepția de procedură ridicată de societate privind aspecte ale inspecției fiscale concretizate în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost respinsă ca neîntemeiată, D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestărilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X.

B.În ceea ce privește impozitul pe profit și accesorii aferente stabilite suplimentar de plătitor de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, menționăm:

1.Referitor la veniturile impozabile, contestate de societate, **cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brasov - Biroul de Soluționare a Contestărilor este dacă SC X datorează bugetului de stat impozit pe profit aferent veniturilor înscrise în factura emisă către firma din comunitate, reprezentând contravaloare "servicii consultanță" în condițiile în care s-a constatat că factura în cauză nu a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile factura emisă către o societate din comunitate, reprezentând contravaloare "servicii consultanță".

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală, prin nota explicativă, au solicitat informații suplimentare cu privire la serviciile prestate precum și prezentarea contractului și situațiilor de lucru care au stat la baza serviciilor facturate.

Prin raspunsul la Nota explicativa reprezentantul legal al societatii precizeaza faptul ca:

„In perioada 2006 – 2010, conform documentelor primare prezentate societatea noastra a efectuat prestari de servicii si mostre de mic mobilier conform contractului anexat, tradus de traducator autorizat.

Referitor la modul de cuantificare a serviciilor, precizam ca acestea au fost efectuate in baza negocierii directe, pe obiective si au constat in multiple deplasari in strainatate pentru documentare si realizare de control tehnic si finisaj, ambalaj, marcaj etc. la unitatile de productie care executa mobilier in serie mare pentru beneficiar si la alti potentiali furnizori de mobila. Avand in vedere acest mod de lucru si datorita faptului ca in baza contractului, cheltuielile au fost decontate integral de catre beneficiar, anexam multiple fotocopii ale vizelor de intrare. Totodata mostrele de mobilier produse au fost duse cu mijloace auto propriu la ateliere din comunitate iar apoi readuse la noi in atelier unde sunt depozitate, la dispozitia beneficiarului si de aceea nu s-au intocmit documente de transport acestea nefiind livrate efectiv beneficiarului in Marea Britanie.”

Societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul incheiat intre societatea din Marea Britanie in calitate de cumparator, avand ca obiect "asistenta tehnica, controlul calitatii, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activitati de asistenta cum ar fi consultanta, asistenta tehnica, controlul calitatii, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activitati de asistenta cum ar fi consultanta, mostre si productie de mobila in loturi mici in ateliere din Romania" insa nu a prezentat situatii de lucrari aferente facturii emise.

Astfel, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii cu suma inregistrata in factura emisa catre societatea din Marea Britanie si au recalculat profitul impozabil aferent anului 2006.

In contestatia formulata, referitor la aceste venituri, societatea contestatoare sustine faptul ca aceasta suma reprezinta contravaloare servicii ce au fost cuantificate pe baza negocierii directe cu beneficiarul extern iar **beneficiarul extern a platit serviciile prestate fara specificatii la factura.**

In drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, precizeaza:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

La pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare"

veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

iar la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

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

Potrivit prevederilor legale enunțate, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

De asemenea, în speta sunt aplicabile și prevederile pct.45 pct.209 și pct.215 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

"45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.[...]"

207. - (1) Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

(2) Cifra de afaceri netă, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.[...]"

209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.[...]"

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora."

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Factura emisă de SC X către societatea din comunitate, reprezentând contravaloare "servicii consultanță", nu a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății în luna decembrie 2006 sau ulterior.

Factura a fost emisă de SC X, în baza Contractului încheiat între societatea din străinătate în calitate de cumpărător, având ca obiect "asistența tehnică, controlul calității, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activități de asistență cum ar fi consultanța, asistența tehnică, controlul calității, finisarea reproducerilor de mobilier, alte activități de asistență cum ar fi consultanța, mostre și producție de mobilă în loturi mici în ateliere din România".

Din raspunsul administratorului societatii rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv, contravaloare acestora fiind cuantificata pe baza negocierii directe cu beneficiarul extern iar **beneficiarul extern a platit serviciile prestate fara specificatii la factura.**

Se retine ca, valoarea inscrisa in factura reprezinta contravaloarea unor servicii prestate care trebuia inregistrata pe venituri impozabile la data efectuarii acestora respectiv decembrie 2006, conform prevederilor legale anterior enuntate.

In conditiile in care, la stabilirea profitului impozabil se iau in calcul veniturile realizate din orice sursa, deci si veniturile din prestari servicii, iar societatea contestatoare nu a inregistrat pe venituri impozabile aceasta suma, desi a fost incasata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au reintregit veniturile societatii pe anul 2006 cu aceasta suma.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul cauzei si faptul ca societatea recunoaste ca beneficiarul extern a platit serviciile prestate, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala, in sensul reintregirii veniturilor impozabile cu aceasta suma, pe anul 2006.

2.Referitor la cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe in conditiile in care mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.**

In fapt, in perioada 2006-2010 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile doar venituri din prestari servicii iar mijloacele fixe amortizare respectiv (centrala termica, motostivuitoare, utilaj multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel) nu au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.S-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile stocuri de materii prime, produse finite sau semifabricate realizate din activitatea de productie.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in procesul de productie iar cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate in evidentele contabile in anul 2006, 2007 si 2010 nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, nerespectandu-se prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea sustine ca in perioada 2006-2010, a desfasurat activitate de productie si nu prestare de servicii cum a retinut organul de control, respectiv productie de mic mobilier realizata cu materia prima pusa la dispozitie de catre partenerul extern.

Mentioneaza faptul ca societatea a justificat si detinerea utilajelor-centrala termica, motostivuitoare, utilaj multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel.

Cu ajutorul Sapard s-au achizitionat numai cateva utilaje de baza necesare activitatii specifice desfasurate.Pentru aceste considerente s-a procedat la

incheierea unei Conventii de lucru cu SC X in vederea obtinerii unui flux tehnologic complet in vederea realizarii productiei de mic mobilier.

Precizeaza totodata ca, avand in vedere volumul imens de munca aferent implementarii proiectului pe masura 3.5 pentru SC X intarzierilor in livrarea utilajelor, lipsei de personal calificat si de timp a reprezentantului legal s-a produs aceasta deficiente aferenta productiei, care se va remedia odata cu finalizarea proiectului si depasirea crizei.

Societatea sustine ca exportul de busteni a crescut cu 300% in anul 2010 fata de anul 2009 iar strategia societatii in viitor se axeaza pe cresterea gradului de prelucrare a masei lemnoase si scaderea volumului, care se poate indeplini numai cu utilaje foarte moderne.

Achizitia de mijloace fixe s-a efectuat cu scopul de a produce mic mobilier si produse din lemn cu inalt grad de prelucrare. Din analiza contorului orar al motostivitorului si vizuala a utilajelor se poate constata ca acestea au fost folosite; tot lemnul aferent mobilierului produs si exportat de SC X a fost debitat si frezat cu aceste utilaje.

Chiar daca activitatea de productie s-a realizat in ritm greoi, considera ca societatea in mod corect si legal a inregistrat si dedus cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe detinute.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si (3) lit.i) , art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

-art.21

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”;

- art. 24

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

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

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

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

La pct 70² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

"Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede :

"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora (...)";

La pct. 65, secțiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

"Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustările de valoare calculate pentru a amortiza valoarea unor astfel de active, în mod sistematic de-a lungul duratelor de utilizare economică.

În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv."

Pe anul 2010 sunt aplicabile prevederile OMFP 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct. 68, secțiunea 8, cap.2, anexa 1, prevede:

"(1) Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare).

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv."

Din prevederile legale enunțate se reține faptul că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri

impozabile si cele reglementate prin actele normative in vigoare.cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitata in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Potrivit definitiei date la art.24 din cod, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) **este detinut si utilizat în productia**, livrarea de bunuri **sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative**;

b) are o valoare fiscala mai mare decat limita stabilita prin hotarare a Guvernului, la data intrarii în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

In conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In cauza in speta, societatea a amortizat mijloacele fixe reprezentand centrala termica, motostivuator, multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel, inregistrand in contabilitate cheltuieli cu amortizarea, deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pe anii 2006, 2007 si 2010, fara a face dovada ca aceste mijloace fixe au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.

Din documentele existente la dosarul cauzei(raport de inspectie fiscala, note explicative, contracte incheiate cu clientii, balante de verificare) rezulta ca veniturile inregistrate de societatea in evidentele contabile pe perioada 01.01.2006-31.12.2010, provin din prestari servicii (contul 704) , societatea desfasurand activitate de consultanta, elaborare plan de afaceri si studiu de fezabilitate, inchirieri de bunuri imobile, lucrari de constructii, amenajari interioare, finisaj si control de calitate mobilier din lemn.

De altfel, in raspunsul la Note explicative si contestatia formulata societatea contestatoare precizeaza faptul ca :

-In contul 701"Venituri din vanzarea produselor finite" au fost inregistrate veniturile din vanzarea produselor finite reprezentand venituri aferente prefabricatelor de stejar au fost inregistrate in baza proformei, acestea, ulterior au fost stornate.Restul veniturilor au fost aferente unor unicate pe care le-a executat, cu material provenit de la clientul extern, in baza facturii emise de catre P.

-Referitor la utilitati, societatea sustine ca nu a incheiat contract cu societatea de distributie a curentului electric,fiind bransata la bransamentul SC A si utilizeaza infrastructura acestei societati (baie, vestiar, birou etc). Masa lemnoasa utilizata in productia de mic mobilier provine de la clientul extern.

-Sustine faptul ca s-a lucrat cu forta de munca disponibila de la SC A.

La dosarul contestatiei, se afla factura fiscala emisa de SC P cu mentiunea „*cherestea stejar*” ; avizele de insotire a marfii emise catre societatea din Marea Britanie, cu loc de descarcare, de livrare, SC A;

Societatea contestatoare nu prezinta facturi din care sa rezulte ca SC A ar fi refacturat utilitatile catre SC X.

In evidentele contabile intocmite pe perioada 2006-2010, societatea nu inregistreaza stocuri de materii prime utilizate, produse finite si semifabricate

realizate sau venituri din vanzarea produselor finite catre clienti, cu exceptia unor mostre de mobilier facturate in anul 2007 si 2010, adica nu evidentiaza productia realizata in care sa se justifice utilizarea mijloacele fixe detinute in patrimoniu, respectiv: centrala termica (achizitionat in noiembrie 2005), motostivuator (achizitionat in martie 2006), utilaj multilama (achizitionat in decembrie 2006), fierastrau (achizitionat in decembrie 2006), masina de taiere cu cap paralel (achizitionata in decembrie 2006).

In contestatia formulata societatea sustine ca achizitia de mijloace fixe s-a efectuat cu scopul de a produce mic mobilier si produse din lemn cu inalt grad de prelucrare iar din analiza contorului orar al motostivuatorului si vizuala a utilajelor se poate constata ca acestea au fost folosite "tot lemnul aferent mobilierului produs si exportat de SCA a fost debitat si frezat cu aceste utilaje" insa din documentele financiar contabile ale societatii nu rezulta acest lucru. Nu au fost prezentate facturi emise de catre SC X catre SC A (cu exceptia unei singure facturi cu explicatia „*lucrari tamplarie*”) avand ca obiect debitari sau frezari de material lemnos, nu exista comenzi sau contracte intre cele doua societati avand ca obiect astfel de operatiuni. Societatea nu a prezentat avize de insotire a marfii emise de SC A catre SC X, din care sa rezulte ca aceasta societate a dat spre prelucrare societatii contestatoare material lemnos , nu sunt prezentate rapoarte de productie pentru operatiunile despre care se sustine ca au fost efectuate sau fise de magazie pentru bunurile intrate spre prelucrare si pentru cele iesite din procesul de prelucrare si nici documente care sa ateste operatiunea de export efectuata de SC A.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "activitatea productiva s-a redus mult" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care pe perioada supusa verificarii activitatea acesteia s-a limitat la facturarea catorva mostre de mobilier, cu o valoare mica respectiv prestari servicii de tamplarie.

De altfel, reprezentantul societatii in contestatia formulata recunoaste ca procesul de productie nu a inceput nici in anul 2011, avand in vedere vomul imens de munca aferent implementarii proiectului pe masura 3.5 pentru SC A, intarzierilor in livrarea utilajelor, lipsei de personal calificat si de timp a reprezentantului legal al societatii.

In ceea ce priveste afirmatia societatii ca „*Veniturile sunt eronat inregistrate in totalitate pe prestari servicii si datorita faptului ca materia prima a fost pusa la dispozitie de catre partenerul extern. Partial acestea sunt aferente contului 701, pentru veniturile aferente productiei de mic mobilier, venituri din vanzarea produselor finite.*” din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe anul 2006, societatea a inregistrat in evidentele contabile venituri care nu **au legatura cu activitatea de productie (mobilier).**

In concluzie, se retine faptul ca in anii 2006, 2007 si 2010 , SC X a realizat venituri din activitatea de prestari servicii respectiv consultanta, elaborare plan de afaceri si studiu de fezabilitate, inchirieri de bunuri imobile, lucrari de constructii, amenajari interioare, finisaj si control de calitate mobilier din lemn;

Societatea nu a facut dovada ca a utilizat mijloacele fixe respectiv centrala termica, motostivuator , multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel, care au fost supuse amortizarii in anii 2006, 2007 si 2010, in activitatea de productie a societatii in conditiile in care nu au fost inregistrate in evidentele contabile stocuri de

materii prime , materiale, combustibil, cheltuieli cu utilitatile, cu salariile si productie stocata si venituri din vanzarea de produse finite .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, in conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Astfel, societatea contestatoare va recupera valoarea fiscala neamortizata a utilajelor in cauza pe durata normala de utilizare ramasa, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora respectiv incepand cu luna urmatoare inceperii productiei de mobilier .

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus ,prevederile legale enuntate in speta si faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe (centrala termica, motostivitor , multilama, fierastrau, masina de taiere cu cap paralel) pe anii 2006, 2007 si 2010.

3.In ceea ce priveste suma reprezentand venituri din vanzarea produselor finite, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. -Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca suma inregistrata in contabilitate in baza unei facturi proforme reprezinta venit impozabil pe anul 2007.**

In fapt, urmare a verificarii s-a constatat ca societatea a inregistrat in luna decembrie 2007, prin nota contabila, venituri din vanzare produse finite, prin articolul contabil:

411"Clienti"=%
701"venituri din vanzarea produselor finite"
4427"TVA colectata
cu mentiunea " prefabricate stejar 4 fete A".

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea de documente si informatii suplimentarea privind inregistrarea pe venituri a sumei.

In raspunsul la Nota explicativa , reprezentantul legal al societatii specifica faptul ca veniturile au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii proforme care ulterior a fost stornata. in luna ianuarie 2008 dupa cum rezulta din registrul jurnal din luna ianuarie 2008.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct.45, 207, si 215, Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile impozabile pe anul 2007 inregistrate in evidentele contabile in baza unei facturi proforme care nu are calitate de document justificativ si au recalculat profitul impozabil aferent anului 2007.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca veniturile au fost inregistrate in contul 701 in baza unei facturi proforme , reprezentand contravaloare prefabricate de stejar, care ulterior a fost stornata.

Astfel considera ca veniturile aferente anului 2007 nu trebuiau diminuate cu aceasta suma de catre organele de inspectie fiscala.

In speta sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2007, care prevede:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

La pct.12 si 13 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"12.Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

iar la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

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

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile pct.45, pct.207, pct.209 si pct.215 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora:

"45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.[...]

207. - (1) Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

(2) *Cifra de afaceri netă, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.[...]*

209. - (1) *În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.[...]*

215. - (1) *Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora."*

Potrivit prevederilor legale enunțate, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate, în luna decembrie 2007, venituri din vânzarea produselor în baza unei note contabile fără a avea la bază o factură emisă către clientul SC A.

În contestația formulată societatea precizează faptul că veniturile au fost înregistrate în contabilitate în baza unei facturi proforme și recunoaște faptul că în luna ianuarie 2008 aceste venituri au fost stornate din evidențele contabile.

Potrivit prevederilor enunțate anterior veniturile înregistrate eronat în evidențele contabile ale contribuabilului se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au ajustat veniturile societății, în sensul diminuirii acestora, în anul 2007, cu suma înregistrată în mod eronat în evidențele contabile în luna decembrie fără a avea la bază un document justificativ, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății cu privire la acest capăt de cerere.

4. În ceea ce privește suma reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, contestate de societatea, **D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu întreținerea și reparațiile sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007 în condițiile în care s-a constatat că cheltuielile în cauză reprezintă lucrări de amenajare, modernizare a imobilului care trebuie supuse amortizării conform art.24 din Codul fiscal.**

În fapt, în luna octombrie 2007, societatea înregistrează în evidențele contabile cheltuieli cu întreținerea și reparațiile în baza facturii emise de SC A, în

regim de taxare inversa cu mentiunea "lucrari, constructii", fara a avea la baza o situatie de lucrari care sa justifice serviciile facturate .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala, organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa, a solicitat reprezentantului legal prezentarea de documente precum si informatii suplimentare cu privire la aceste cheltuieli.

Prin raspunsul la Nota explicativa, administratorul SC X, anexeaza devizul din 22.10.2007 care a stat la baza intocmirii facturii in cauza iar serviciile facturate reprezinta manopera pentru instalatia de incalzire aferenta spatiului de productie, instalatie second hand.

Din analiza devizului, prezentat de societate s-a constatat ca lucrarile privind montajul instalatie de incalzire hala sunt lucrari de natura modernizarilor, a imbunatatirilor calitative a imobilului, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli ulterioare de natura investitiilor, respectiv in contul 231"Imobilizari in curs", odata cu finalizarea acestora urmand a fi receptionate si inregistrate in contul 212"Constructii" .

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu intretinerea si reparatiile, pe motiv ca acestea reprezinta investitii la mijloace fixe care se amortizeaza in conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar cheltuielile sunt deductibile fiscal in limita prevazuta de art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata societatea sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala devizul ce a stat la baza intocmirii facturii si care reprezinta contravaloare manopera pentru instalatia de incalzire, second-hand, aferenta spatiului de productie , considerand astfel ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In speta sunt aplicabile prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

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

coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care dispune:

"3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"

Potrivit prevederilor legale enuntate, mijloace fixe amortizabile sunt si investitiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate in scopul imbunatatirii

parametrilor tehnici initiali prin majorarea valorii mijlocului fix iar cheltuielile aferente imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii. Cheltuielile cu amortizarea au deductibilitate in limita prevazuta de art.24 coroborat cu prevederile HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca SC A a facturat catre SC X lucrari de montaj instalatie de incalzire hala care sunt lucrari de natura modernizarilor, a imbunatatirilor calitative a imobilului in cauza.

Cheltuielile trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor si inregistrate in contul 231 "Imobilizari in curs", iar odata cu finalizarea acestora trebuiau receptionate si inregistrate in contul 212 "Constructii", majorand astfel valoarea cladirii.

In contestatia formulata societatea mentioneaza ca aceste cheltuieli s-au efectuat in vederea imbunatatirii conditiilor din spatiului de productie respectiv protectia utilajelor si a personalului ce-si desfasoara activitatea in acest spatiu.

Lucrarile de investitie se recunosc ca si activ corporal asa cum sunt ele definite la pct. 2, cap. III din Anexa 1 la HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, potrivit caruia:

"Investitiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare."

si pct. 87, 88, 91, 92, 93, 94, alin. (2), pct. 95, 96, 97, sectiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora:

"87. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

88. - Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

91. - În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.

92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94. - (2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și

să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

95. - (1) *Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) *Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.*

96. - *O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.*

97. - (1) *Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.*

(2) *Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora."*

Astfel lucrarile privind montajul instalatie de incalzire in hala de productie nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale perioadei fiscale 2007.

Din inscrisurilor existente la dosarul contestatiei se retine ca cheltuielile inregistrate in contabilitate sunt de natura lucrarilor de modernizare avand ca efect imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea cladirii, care majoreaza valoarea imobilului.

Astfel, cheltuielile aferente imbunatatirii mijloacului fix amortizabil, se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea lunara a cheltuielilor cu amortizarea, cheltuiala care se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil a fost pus in functiune, aplicand cota de amortizare liniara la valoarea mijlocului fix amortizabil.

Organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2007, suma inregistrata de societate pe cheltuieli deductibile in conditiile in care aceasta cheltuiala nu este aferenta acestei perioade fiscale.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa modifice cele dispuse prin actul administrativ contestat, motiv pentru care in temeiul prevederilor pct.11.1 a) din Ordinul nr.2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile inregistrate in contabilitatea societatii in baza facturii emisa de SC A.

5.In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu servicii executate de terti, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile executate de terti, inregistrate in evidentele contabile ale societatii fara a avea la baza documente justificative:**

In fapt, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contabilitate prin articolul contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti"=401 "Furnizori" cu mentiunea "serv. cump. de la A", fara a avea la baza un document justificativ.

Urmare a solicitarii organelor de control, societatea a prezentat devizul cu mentiunea "spart grinda beton, ranforsare acoperis" fara a prezenta factura in original emisa de SC A.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.97 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, au efectuat un control incrucisat la prestatorul de servicii, constatandu-se ca pentru serviciile inscrise in deviz nu s-a intocmit factura si nu s-au inregistrat in evidentele contabile veniturile din aceasta operatiune.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca serviciile in cauza reprezinta lucrari de amenajare, modernizare aferente imobilului, care trebuiau tratate si inregistrate ca si cheltuieli ulterioare de natura investitiilor in conformitate cu prevederile pct.92, pct.93, pct.104, pct.105, pct.107, pct.108, pct.109, din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) si art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea sustine ca va face dovada cu inscrisuri in ceea ce priveste aceasta suma, inasa la dosarul contestastiei, nu a prezentat documente justificative (factura) privind inregistrarea in evidentele contabile a acestor cheltuieli.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

[...]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"

Potrivit prevederilor legale, se retine ca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile efectuate pentru obtinerea de venituri in baza unor documente justificative prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune a bunurilor.

De asemenea, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991 și cele pentru care contribuabilii justifică necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care sunt încheiate contracte cu prestatorii de servicii.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se specifică:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

De asemenea, potrivit din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ iar documentele justificative înregistrate în evidențele contabile angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în evidențele contabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

-Cheltuielile cu serviciile au fost înregistrate în contabilitatea societății în baza devizului, prin nota contabilă:

628, „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 401 „Furnizori” , cu mențiunea „serv. cump. de la A”. fără a avea la baza factura emisă de SC A.

Reprezentantului legal al societății, urmare a solicitărilor organelor de control prin nota explicativă, prezintă devizul cu mențiunea „spart grindă beton, ranforsare

acoperis”, fara a prezenta factura emisa de furnizor, contractul incheiat cu SC A sau situatii de lucrari din care sa rezulte prestarea efectiva a acestor servicii.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC A intocmind Proces Verbal.

Din documentele puse la dispozitie de societate si din informatiile prezentate in raspunsul la nota explicativa a administratorului SC A, se retine ca furnizorul de servicii nu a intocmit factura pentru aceasta operatiune, nu a inregistrat in evidentele contabile veniturile aferente acestei prestari de servicii si nu a declarat bugetului de stat impozitele si taxele rezultate din acesta operatiune.

Se retine astfel ca, cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile ale SC X nu au la baza documente justificative (factura, situatii de lucrari, procese verbale de receptie, contract incheiat cu prestatorul de servicii) din care sa rezulte ca acestea au fost prestate efectiv ;

De asemenea se retine faptul ca, prestatorul de servicii nu a inregistrat in evidentele contabile veniturile realizate din aceasta operatiune si nu a declarat bugetului de stat impozitele si taxele aferente acestei operatiuni asa cum rezulta din procedul verbal incheiat la aceasta societate.

Mai mult, din analiza devizului prezentat de contribuabil, s-a constatat ca lucrarile reprezentand „*spart grinda beton, ranforsare acoperis*” sunt lucrari de natura modernizarilor, a imbunatatirilor calitative a unui imobil presupunand lucrari de ranforsare, adica de intarire, consolidare a acoperisului imobilului. Asadar aceste lucrari nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale perioadei fiscale 01.01.2010 – 30.09.2010.

Aceste cheltuieli reprezinta lucrari de amenajare, modernizare aferente imobilului care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli ulterioare de natura investitiilor, respectiv in cont 231 „*Imobilizari in curs*”, odata cu finalizarea acestora urmand sa fie receptionate si inregistrate in ct. 212 „*Constructii*”.

Astfel, suma a fost inregistrata , in mod eronat, in cont de cheltuieli (cont 628 „*Cheltuieli cu alte servicii prestate de terti*”).

In devizul prezentat servicii inscrise sunt de natura lucrarilor de modernizare avand ca efect imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea cladirii, care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Lucrarile de investitie se recunosc ca si activ corporal asa cum sunt ele definite de prevederile pct. 2, cap. III din Anexa 1 la HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, respectiv pct. 92, pct. 93, alin. (1), pct. 104, alin. (1), pct. 105, alin. (1), pct. 107, alin. (2), pct. 108, alin. (1) si (2), pct. 109, sectiunea 8, cap. 2, Anexa 1 la OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, mai sus enuntate.

Cheltuielilor cu lucrarile de imbunatatire a gradului de confort a unui imobile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii in conformitate cu prevederile art.24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

In speta sunt aplicabile prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se

recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

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

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

coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care dispune:

"3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"

Potrivit prevederilor legale enunțate, mijloace fixe amortizabile sunt și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali prin majorarea valorii mijlocului fix iar cheltuielile aferente îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.Cheltuielile cu amortizarea au deductibilitate în limita.

Referitor la afirmația societății contestatoare potrivit căreia va prezenta înscrisuri referitoare la aceste cheltuieli, menționez că societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestației documente din care să rezulte o altă situație decât cea prezentată de organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal contestat.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

iar potrivit prevederilor art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

Astfel, din raportul de inspecție fiscală rezultă că, organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile necesare stabilirii stării de fapt fiscale (control încrucișat, note explicative, documentele prezentate de societate) în raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificată și au respins în mod legal la deductibilitate cheltuielile cu serviciile.

Intrucât la dosarul contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte contrariul iar cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate în baza unui deviz fără a avea la bază un document justificativ(factura), societatea prestatoare nu a înregistrat în evidentele contabile veniturile aferente acestei operațiuni și în devizul prezentat servicii înscrise sunt de natură lucrărilor de modernizare având ca efect îmbunătățirea gradului de confort, reabilitarea și modernizarea clădirii, care

majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile.

6.In ceea ce privesc cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, contestat de societate precizam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor si stabilirea suplimentara a veniturilor in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste in totalitate impozitul pe profit , stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si urmatoarele cheltuieli :

anul 2006

- cheltuieli cu impozitul pe profit,
- cheltuieli cu amenzi si penalitati

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006.

anul 2007

-cheltuieli cu impozitul pe veniturile microintreprinderilor, respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

anul 2010

Perioada 01.01.2010-30.09.2010:

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate in luna ianuarie 2010 factura, emisa catre M, reprezentand contravaloare "chirie luna decembrie 2009" astfel ca au reintregit veniturile societatii cu aceasta suma in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X desi contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere nu prezinta argumente de fapt si de drept referitoare la cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit contestat.

In speta, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, prevede:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

“Contestatia poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Societatea, deși contestă în totalitate impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere nu prezintă argumente de fapt și de drept referitoare la cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală și veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală care au contribuit la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit contestat, drept pentru care se va respinge ca nemotivată, contestația cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal și veniturile stabilite suplimentar.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *”Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

7.În ceea ce privește afirmatia societății contestatoare potrivit căreia începând cu data de 01.01.2007 este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, menționăm:

În fapt, s-a constatat că, în anul 2007, societatea a procedat la aplicarea prevederilor Titlului IV „Impozitul pe veniturile microintreprinderilor”.

În acest sens a depus la AFP, declarația de mențiuni cod 010, prin care se declară platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor începând cu 01.01.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2006 societatea nu avea înregistrate contracte individuale de muncă, astfel că, nu sunt

indeplinite conditiile impuse de Titlul IV „Impozitul pe veniturile microintreprinderilor”, art.103, lit. b) si art. 104, alin. (2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

-art.103

"Definiția microîntreprinderii

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 50% din veniturile totale;

b) are de la 1 până la 9 salariați inclusiv;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro;

d) capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice."

-art.104

"(2) Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului reglementat de prezentul titlu începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 103 și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor."

coroborat cu Titlul IV, pct.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Numărul de salariați reprezintă numărul de persoane angajate cu contract individual de muncă, potrivit dispozițiilor Codului muncii, indiferent de durata timpului de muncă, înscrise lunar în statele de plată și/sau în registrul general de evidență a salariaților.”

Din balanta de verificare la 31.12.2006 si "Fisa Cont SC X 2006 Agregat" se retine faptul ca societatea nu a inregistrat in contabilitate in contul 421"Personal-salarii datorate" si conturile de cheltuieli cu salariile respectiv 641"Cheltuieli cu salariile personalului" , aceste conturi lipsind din balanta de verificare.

Astfel, la 31.12.2006 societatea nu indeplinea cumulativ conditiile impuse de Titlul IV „Impozitul pe veniturile microintreprinderilor” art.103, lit. b) si art. 104, alin. (2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume societatea **nu avea la 31.12.2006 un numar de salariați cuprins între unu si noua.**

Totodata se retine faptul ca, Declaratia de mentiuni cod 010 a fost inregistrata la AFP, in conditiile in care optiunea privind inregistrarea ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor se exercita pana la data de 31 ianuarie 2007, in conformitate cu prevederile art.104 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu respectarea conditiilor impuse de art.103 din Codul fiscal.

Avand in vedere ca societatea nu indeplineste conditiile impuse de art.103 si 104 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca la 31.12.2006 nu avea

inregistrati salariatii cu contracte de munca , se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat SC X platitoare de impozit pe profit si au stabilit impozit pe profit pe anul 2007 in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora pentru anul 2007," a depus declaratie de mentiuni la AFP prin care se declara platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor incepand cu data de 01.01.2007" si ca „societatea a indeplinit conditiile prevazute de lege pentru a se incadra in categoria microintreprinderilor aspect ce urmeaza a fi dovedit cu inscrisuri”nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-a fost optiunea societatii de a declara platitoare de impozit pe venit microintreprinderi la data de 26.02.2007, ulterior termenului de inscriere a acestei optiuni, termenul limita a fost 31.01.2007.

-la dosarul contestatiei si pana la data prezentei decizii societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat.

Dupa cum am precizat si mai sus in temeiul prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prin urmare, pe anul 2007, SC X este platitoare de impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si datoreaza bugetului de stat impozit pe profit in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

8.In ceea ce priveste impozitul pe profit si majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere , cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice -Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe profit datorat si al majorarilor de intarziere aferente in conditiile in care din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata, nu rezulta cu claritate baza impozabila.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit, astfel:

Pe anul 2006 organele de inspectie fiscala au reintregirii veniturilor societatii si au respins la deductibilitate cheltuieli, care se compun din:

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe
- cheltuieli cu impozitul pe profit,
- cheltuieli cu amenti si penalitati,

si au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit in conformitate cu prevederile legale aplicabile in anul 2006, stabilind astfel, impozit pe profit suplimentar de plata.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala, au stabilit majorari de intarziere , dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2007, organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile societatii si au respins la deductibilitate cheltuieli, care se compun din:

- cheltuieli cu intretinerea si reparatiile
- cheltuielice amortizarea mijloacelor fixe
- cheltuieli cu impozitul pe veniturile microintreprinderilor

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere ,dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2010, pe perioada 01.01.2010-30.09.2010.

Organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile societatii in sensul majorarii acestora si au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din:

- cheltuieli cu servicii executate de terti
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, stabilind impozit pe profit de plata suplimentar.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata SC X sustine ca a inregistrat amortizarea utilajelor simultan cu inregistrarea in contul 7584 „Venituri din subventii pentru investitii” cota parte a subventiei pentru investitii trecuta la venituri prin articolul contabil 131"Subventii pentru investitii" =7584,„Venituri din subventii pentru investitii” si considera ca baza impozabila privind calculul impozitului pe profit este eronata.Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe inasa nu au avut in vedere compensarea acestora prin inregistrarea pe venituri in contul 7584.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din "FISELE DE CONT X AGREGATA" pe anii 2006, 2007, 2010, existente in copie la dosarul contestatiei, rezulta ca societatea a inregistrat in contul 7584"Venituri din subventii pentru investitii" in corespondenta cu contul 131 "Subventii pentru investitii" analitic distinct, 475" Subventii pentru investitii" cu mentiunea"inregistrare venituri din subventii in masura amortizarii".

Veniturile din subventii se regasesc si in balantele de verificare pe anii 2006,2007, 2010, existente in copie la dosarul contestatiei.

In Raportul de inspectie fiscala, referitor la veniturile totale inregistrate de societate, se specifica faptul ca acestea au fost obtinute in principal din :

-pe anul 2006:[...] "venituri din subventii primite pentru investitii, la nivelul cheltuielilor cu amortizarea calculata pentru mijloacele fixe achizitionate in baza fondurilor nerambursabile primite "

-pe anul 2007:[...] "venituri din subventii primite pentru investitii, la nivelul cheltuielilor cu amortizarea calculata pentru mijloacele fixe achizitionate in baza fondurilor nerambursabile primite "

-pe anul 2010: perioada 01.01.2010-30.09.2010[...] "venituri din subventii primite pentru investitii, la nivelul cheltuielilor cu amortizarea calculata pentru mijloacele fixe achizitionate in baza fondurilor nerambursabile primite "

-perioada 01.01.2010-30.09.2010[...] "venituri din subventii primite pentru investitii, acoperindu-se astfel cota de cheltuieli cu amortizarea aferenta fondurilor nerambursabile primite pentru achizitia utilajelor amortizate".

In ceea ce privesc subventiile la Sectiunea 7, subcapitolul 7.8."Subventii"pct.195 si pct.196 din anexa la OMFP nr.1752/2005 , aplicabile in perioada 2006-2009, se precizeaza:

"195. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

196. - Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze."

Prevederi similare sunt cuprinse si in Sectiunea 8 Subcapitolul 8.8."Subventii", pct.235 si 236 din O.M.F.P.nr.3055/2009, aplicabil din 01.01.2010:

"235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente."

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

La pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Astfel, înregistrarea pe venituri a veniturilor din subvenții se efectuează pentru a compensa cheltuielile efectuate în anul fiscal .

Conform prevederilor legale anterior enunțate privind înregistrarea subvențiilor, se reține că subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri la care se adaugă cheltuielile nedeductibile respectiv se scad veniturile neimpozabile.

În speta, organele de inspecție fiscală au constatat că amortizarea utilajelor a fost înregistrată în mod eronat pe cheltuieli deductibile fiscal, pe perioada 2006, 2007 și 2010, urmând a se recupera valoarea fiscală neamortizată pe durata normală de utilizare rămasă, însă nu a avut în vedere înregistrarea pe venituri din subvenții primite pentru investiții a cotei părți de cheltuieli cu amortizarea aferentă utilajelor achiziționate din fonduri nerambursabile.

Astfel, în condițiile în care cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate din fonduri nerambursabile nu au fost acceptate la deducere nici subvențiile înregistrate pe venit la nivelul cheltuielilor cu amortizarea pe anii 2006, 2007, 2010 nu reprezintă venituri ale perioadei curente.

Subvențiile se recunosc, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea a înregistrat, pe anii 2006, 2007 și 2010, venituri din subvenții primite pentru investiții, la nivelul cheltuielilor cu amortizarea calculată pentru mijloacele fixe achiziționate în baza fondurilor nerambursabile primite, însă la stabilirea bazei impozabile privind calculul impozitului pe profit nu au avut în vedere faptul că subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală :

"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

"(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora."

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;"

Din prevederile legale mai sus invocate sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala va proceda la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale si cele din evidenta contabila a contribuabilului, stabilirea corecta a bazei de impunere, stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, organul fiscal are obligatia stabilirii corecte a obligatiei fiscale, aceasta insemnand ca organele de inspectie fiscala trebuie sa aplice legislatia fiscala astfel incat impozitele sa nu fie micorate sau stabilite pe nedrept, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitare.

Avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal a cuprins in baza de impozitare stabilita pentru impozitul pe profit calculat suplimentar veniturile din subventii inregistrate pentru compensarea cheltuielilor cu amortizarea in conditiile in care cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au fost considerate nedeductibile fiscal, marind astfel baza de impozitare privind impozitul pe profit pe anii 2006, 2007 si 2010 cu cota parte de venituri din subventii iar potrivit prevederilor legale invocate, in masura sa verifice starea de fapt fiscala a societatii sa stabileasca baza de impunere precum si obligatii fiscale este organul de inspectie fiscala, pentru cauza in speta se va aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"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."

In consecinta, se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit si accesorii aferente.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va verifica veniturile inregistrate de societate, respectiv veniturile din subventii, va determina corect baza de impunere si diferentele de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarea din prezenta decizie.

C.In ceea ce priveste impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe anii 2008 si 2009, contestate de societate, **Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste in totalitate impozitele si taxele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala, pe anul 2008, au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor in conditiile in care s-a constatat ca societatea a constituit si evidentiat impozit pe veniturile microintreprinderilor si a declarat si achitat bugetului de stat un alt impozit.

Organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, aferent impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar de plata pe anul 2008.

Pe anul 2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri aferente unor facturi.

Organele de inspectie fiscala, urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii au recalculat impozitului pe veniturile microintreprinderii conform prevederilor art.107 si 108 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Aferent impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, dobanzi si

penalitati in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In contestatia formulata, SC X, nu aduce niciun fel de argumente referitoare la impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii desi contesta in totalitate impozitele si taxele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care dispune:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

Se retine ca societatea, desi contesta in totalitate impozitele si taxele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere, deci si impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii nu aduce niciun fel de argumente in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere, drept pentru care se va respinge ca nemotivata, contestatia cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor si accesorii .

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

D. In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, mentionam ca in speta s-a emis Decizie de catre organul fiscal emitent al actului respectiv D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, in temeiul prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003,

republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile pct.5.3 din O.M.F.P. nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala intocmite de organele de inspectie fiscala la SC X referitor la impozit pe profit si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioada si aceluasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, pentru suma care se compune din impozitul pe veniturile microintreprinderilor si majorari de intarziere , dobanzi si penalitati aferente impozitul pe veniturile microintreprinderilor

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.