



## Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

### DECIZIA NR. ... din .....2010

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC P. SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din .....2009**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, cu adresa nr.... din ....01.2010 asupra contestației formulate de SC P SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr.... din .....12.2009 .

Contestația are ca obiect suma de .... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.... din ....2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../....2009, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de ....11.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr.... din .....11.2009, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- .... lei impozit pe profit ;
- .....lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ..... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ..... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Contestația este semnată de D. R, în calitate de administrator al **SC P. SRL**, confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC P SRL, înregistrată sub nr..... din ..... 12.2009 .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A.** Petenta contestă Decizia de impunere nr.... din .....11.2009, motivând următoarele :

**În ceea ce privește impozitul pe profit**

**1) Referitor la majorarea bazei impozabile a anului 2004 cu suma de .... lei Rol, iar pentru anul 2005 cu suma de..... lei Ron**

Petenta arată că în data de ...01.2001, SC P. SRL a achiziționat de la SC ... SRL un imobil compus din construcții și teren în suprafață de 2.925,76 mp, conform contractului de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.../....01.2001, pe teren fiind situate mai multe construcții : magazie, rezervor, clădire, scară, hală de producție cu o suprafață construită de 104,75 mp .

Petenta arată că la acest imobil desfășoară activitate de comercializare și depozitare a mărfurilor second-hand, spațiu care se află în stadiu avansat de uzură fizică .

Petenta susține că potrivit art.24, alin.2 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și cu dispozițiile HG nr.1553/2003 acest imobil a fost înregistrat în categoria imobilizărilor, respectiv în contul 2121 "clădiri "în anul 2001 .

Petenta arată că aceste lucrări de reparații efectuate pentru întreținerea și menținerea în stare de funcționare a spațiului au constatat în următoarele :

-consolidarea fundației existente prin turnarea de beton și fier beton, înlocuirea acoperișului degradat cu plafon ;

- înlocuirea tâmplăriei existente care prezintă un grad avansat de deterioare ;

-reparații pereți interiori, gleduit, zugrăveli, reparații instalații electrice, sanitare ;

- vopsitorie, finisări interioare .

Petenta susține că aceste materiale au fost inițial evidențiate în contul 231 "Investiții în curs " trimestrial, când se făcea analiza pe fiecare factură a materialelor ce le conține și la ce au fost utilizate, respectiv reparații sau investiții în curs, se stornau din contul 231 și se evidențiau în contul 601 "Cheltuieli cu materialele" .

Petenta arată că aceste cheltuieli au fost efectuate cu scopul asigurării utilizării continue a acestor clădiri, iar costul tuturor acestor reparații a fost în anul 2004 în sumă de .... lei Rol, iar în anul 2005 în sumă de ..... lei Ron .

Petenta susține că a respectat prevederile pct.4.32, 4.33, 5.5 din OMFP 306/2002, art.19, alin.1, art.21, art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.12 din HGR nr.44/2004 .

Petenta susține că toate aceste cheltuieli cu reparațiile efectuate la construcții care au avut drept scop reabilitarea stării inițiale, prin înlocuirea componentelor uzate, se recuperează prin includerea în cheltuieli de exploatare, cheltuieli care se scad din veniturile realizate, fiind deductibile din punct de vedere fiscal .

Petenta arată că Decizia de impunere nr.../....11.2009 conține o serie de presupuneri ale organelor de inspecție fiscală și încadrări greșite, nerespectându-se prevederile OMFP 972/2006, pct.2.1.2, 2.1.3, în sensul că nu a fost înscris detaliat și clar încadrarea faptei constatate cu precizarea actului normativ încălcat .

Petenta a concluzionat că în mod greșit organele de inspecție fiscală au reținut că obiectivul nu a fost pus în funcțiune, nu are recepția finală, dat fiind că sumele există în soldul contului 231 și la finele anului 2008 și în prezent se referă la obiectivul "sediul firmă și hală de depozitare piese auto" situat în Rm.Vâlcea, .... pentru care s-a obținut autorizația de construcție nr.../.....12.2004 .

**2) Referitor la majorarea bazei de impunere a profitului în anul 2004 cu suma de ..... lei, reprezentând TVA calculată suplimentar la prestări servicii de natura transportului de marfă în regim de perfecționare activă, înscrise în facturile**

nr..../...12.2003 și nr..../.....12.2003 emise de SC P SRL în calitate de transportator, pe numele beneficiarului LENER IGNANCE Franța, considerate operațiuni scutite cu drept de deducere de SC P. SRL, evidențiată în contabilitatea societății în venituri, însă organele de control anterioare au considerat că operațiunea este taxabilă, calculând astfel o TVA suplimentară de ..... lei .

În luna august 2004 s-a valorificat și înregistrat în evidența contabilă acest debit suplimentar prin articolul contabil 635 = 4427, considerând acest TVA ca fiind o cheltuială aferentă veniturilor realizate, întrucât acest TVA nu mai putea fi recuperat de la beneficiarul extern, fiind deja facturată, iar pe de altă parte, prestarea de servicii fusese evidențiată în venituri .

Petenta arată că îi sunt aplicabile prevederile pct.23, lit.b din HG nr.44/2004, dat în aplicarea art.21, alin.1 din Codul fiscal și cum prestarea de servicii a fost evidențiată în venituri de exploatare, rezultă că TVA în sumă de ..... lei evidențiată pe costuri, reprezintă o cheltuială aferentă veniturilor realizate, iar încadrarea impozitului pe profit în sumă de ....lei este eronată și pe cale de consecință și accesoriile aferente .

**3)Referitor la majorarea bazei impozabile cu suma de .... lei și neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de .... lei reprezentând achiziții de piese de schimb și anvelope pentru mijloacele de transport achiziționate, precum și materiale de construcții de la SC H SRL, declarat contribuabil inactiv, petenta susține următoarele :**

În perioada iulie-septembrie 2008 a achiziționat de la SC H SRL, județul G, anvelope și piese de schimb pentru mijloace de transport proprietatea societății și materiale de construcții fiind necesare înlocuirii celor uzate, în valoare exclusiv TVA de .... lei, pe bază de facturi fiscale .

Petenta arată că nu a avut cunoștință că acest contribuabil este inactiv și a considerat în mod legal că aceste piese trebuie înregistrate în contul 6024 " Cheltuieli cu piesele de schimb ", fiind o operațiune economico-financiară consemnată în documente justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate .

Petenta susține că prevederile art.145 din Codul fiscal s-a prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul la care taxa a devenit exigibilă, cu obligativitatea prezentării de documente justificative, iar aceasta și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a TVA .

Prin urmare, petenta susține că aprovizionările făcute cu piesele de schimb și materiale sunt reale, piesele se regăsesc montate pe mijloacele de transport cu ajutorul cărora se obțin venituri impozabile și, fiind cumpărător de bună credință a evidențiat aceste achiziții în contabilitate, aceasta neavând cunoștință că acest contribuabil ar fi declarat inactiv, dar nici legea nu prevedea în anul 2008 obligativitatea verificării stării contribuabililor cu ocazia efectuării de achiziții .

#### **B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

SC P SRL are sediul în loc. Rm.Vâlcea, județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J.../1995, cod fiscal RO .....

***Impozitul pe profit*** a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele :

#### **Anul 2004**

1) în luna august 2004, societatea verificată a înregistrat următorul articol contabil 635 = 4426 cu suma de ..... lei, ca urmare a valorificării procesului verbal încheiat în data de .....08.2004, de organele de inspecție fiscală .

Organele de inspecție fiscală au menționat că la data respectivă, a colectat TVA la facturile fiscale nr..../....12.2003 și nr.../...12.2003 emise pentru beneficiarul Lener Ignance France, reprezentând transporturi marfă în regim de perfecționare activă, această activitate nefiind o activitate scutită de TVA cu drept de deducere conform art.11 coroborat cu art.8, alin.2 din Legea nr.345/2002 .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat a fost înregistrată pe cheltuieli suma de ..... lei rol, fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

2) În luna septembrie 2004, societatea eronat a înregistrat prin articolul contabil 601 = 512.1 suma de ..... lei Rol și concomitent 231=512.1 cu suma de -..... lei Rol, reprezentând materiale de construcții aferente lunilor iulie, august și septembrie 2004 .

3) În luna decembrie 2004, societatea eronat a înregistrat prin articolul contabil 601=401 suma de ..... lei Rol și concomitent 231=401 cu suma de -.... lei Rol, reprezentând materiale de construcții aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2004, sume care au fost stornate în trim.IV 2004 și înregistrate pe cheltuieli .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții, în valoare de .... lei reprezintă materiale de construcții pentru care societatea nu a fost în măsură să justifice punerea în operă a acestora și nici să prezinte Situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate .

Astfel, înregistrarea sumei de ..... lei drept cheltuieli cu reparațiile nu se justifică întrucât această valoare excede valorii de inventar a imobilului, respectiv hala H..., iar obiectivul nu este pus în funcțiune și nu are recepția finală făcută.

Nu au fost respectate astfel prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și întrucât societatea nu a înregistrat în contul 722 "Venituri din producția de imobilizări", cheltuielile în sumă de ..... lei nu pot fi deductibile fiscal .

### **Anul 2005**

1) în luna iunie 2005 societatea verificată a înregistrat în mod eronat prin art.contabil 601=401 suma de .... lei și concomitent 231=401 cu suma de -... lei, investițiile fiind evidențiate inițial în lunile aprilie, mai și iunie 2005 .

2) similar in luna septembrie 2005, societatea a înregistrat în mod eronat prin articolul contabil 601=401 cu suma de.... lei și concomitent 231=401 cu suma de - .... lei, această sumă fiind înregistrată inițial pe investiții în lunile iulie, august și septembrie 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții, în valoare de .... lei reprezintă materiale de construcții pentru care societatea nu a fost în măsură să justifice punerea în operă a acestora și nici să prezinte Situații de lucrări și Procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate .

În consecință nu poate fi vorba de reparații așa cum au fost înregistrate în contabilitate, nefiind respectate astfel dispozițiile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și întrucât societatea nu a înregistrat în ct.722 "Venituri din imobilizări", cheltuielile în sumă de .... lei nu pot fi deductibile fiscal .

### **Anul 2008**

In anul 2008, SC P. SRL a înregistrat pe cheltuielii suma de .... lei, reprezentând achiziții de anvelope și piese de schimb pentru mașini, de la SC H SRL, cod fiscal RO .....

cu sediul în jud.Gorj, contribuabil inactiv, fapt publicat în MO nr.../....06.2008 , care în conformitate cu prevederile art.21, alin.4, lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este cheltuială nedeductibilă fiscal.

Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de... lei, aferentă perioadei verificate, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de .... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei, în conformitate cu prevederile art.115 și 116 ,119 și 120 din Codul de procedură fiscală din Codul de procedură fiscală .

**Taxa pe valoare adăugată** a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, constatându-se următoarele :

În luna iulie 2008, SC P. SRL a achiziționat piese pentru mașini și diferite materiale de construcții de la SC H. SRL , în sumă totală de .... lei, din care TVA deductibilă în sumă de .... lei, iar în lunile august și septembrie 2008, aceasta a achiziționat anvelope de la SC H SRL în sumă de .... lei din care TVA deductibilă în sumă de .... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că din cele zece facturi înregistrate în luna septembrie 2008, patru facturi au fost emise în luna august, după data publicării în Monitorul Oficial nr.448/16.06.2008, fiind astfel încălcate prevederile Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, art.3, alin.1 și 2 și suma de .... lei a fost constituită debit suplimentar, conform prevederilor art.11, alin.1<sup>1</sup> și 1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 .

Pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de .... lei, aferentă perioadei verificate, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de .... lei, în conformitate cu prevederile art.115 și 116 și 119 și 120 din Codul de procedură fiscală .

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de de .... lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC P SRL** .

### **1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .... lei ron**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit în sumă de.... lei, în condițiile în care petenta a înregistrat pe cheltuieli în anul 2004 o diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată stabilită printr-un proces verbal anterior pentru anul 2003 .**

**În fapt**, în luna august 2004, SC P SRL a înregistrat în evidența contabilă articolul contabil 635 = 4426 cu suma de .... lei, ca urmare a valorificării procesului verbal încheiat în data de ....08.2004, de organele de inspecție fiscală .

Organele de inspecție fiscală, prin verificarea anterioară, au colectat TVA la facturile fiscale nr.../....12.2003 și nr.../....12.2003 emise pentru beneficiarul Lener Ignance France, reprezentând transporturi marfă în regim de perfecționare activă, această activitate nefiind o activitate scutită de TVA cu drept de deducere conform art.11 coroborat cu art.8, alin.2 din Legea nr.345/2002 .

Prin prezenta verificare, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat a fost înregistrat pe cheltuieli suma de .... lei rol, fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

**În drept**, art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (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.”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că prin procesul verbal anterior încheiat la data de .....08.2004, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .... lei Rol aferent facturilor fiscale nr..../....**12.2003** și nr..../....**12.2003**, iar petenta a valorificat această diferență suplimentară, printr-un cont de cheltuieli, în anul 2004 .

Astfel, se reține că în evidența contabilă, petenta a efectuat următoarea înregistrare contabilă :

635	=	4426
“Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate “		“TVA deductibilă “

Dacă se are în vedere Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se reține că :

**“ În debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" se înregistrează :**

- **prorata** din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (4426) ;”

Ori așa cum s-a arătat anterior petenta a evidențiat în anul 2004 în contul de cheltuieli o diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată care este aferentă anului 2003 și care nu se regăsește în veniturile impozabile aferente anului 2004 și nu TVA rezultată din calculul proratai, așa cum a evidențiat petenta .

Plecând de la prevederile legale ale determinării profitului impozabil pentru un an fiscal, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cum petenta nu a realizat venituri impozabile aferente acestor cheltuieli în anul 2004, rezultă că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscale .

În contestația formulată, petenta susține că intrucit prestarea de servicii a fost evidențiată în venituri de exploatare, rezultă că TVA în sumă de .... lei Rol evidențiată pe costuri, reprezintă o cheltuieli aferentă veniturilor impozabile, petenta invocând în acest sens dispozițiile pct.23, lit.b din HG nr.44/2004 care în drept precizează următoarele :

“ În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele :

b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării proratai, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în

situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;”

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât facturile de livrare au fost emise în anul 2003, iar cheltuiala a fost evidențiată de petentă în anul 2004 care este tot nedeductibilă fiscal, întrucât trebuie respectat principiul independenței exercițiilor financiare, care presupune că fiecărui exercițiu să i se atribuie numai acele cheltuieli și venituri care se corelează ca efort și efect al rezultatului obținut .

De reținut este faptul că exercițiul financiar are o durată de 12 luni în care apar o serie de consecințe, respectiv înregistrarea veniturilor în momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor și înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor sau prestării serviciilor de către terți, deci pe măsura producerii operațiilor economico-financiare .

Rezultă așadar că petenta nu a respectat principiile de bază ale legii contabilității, de înregistrare a fenomenelor economice la momentul producerii lor, denaturând astfel posturile bilanțiere în mod nejustificat .

Mai mult decât atât, în momentul creării veniturilor impozabile din prestațiile de servicii aferente anului 2003 (transport de marfă), se reține că petenta a efectuat o serie de costuri cu combustibilul, piesele de schimb etc.(cheltuieli de exploatare) care au corespondent în aceste venituri .

Față de cele de mai sus, se reține că pe lângă faptul că petenta nu a înregistrat corect diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată ( trebuia evidențiată în creditul contului 4423 “TVA de plată”), aceasta nici nu a considerat cheltuiala ca fiind nedeductibilă fiscal .

Astfel, se retine ca prin includerea sumei în cauză pe cheltuieli deductibile, petenta a diminuat masa profitului impozabil cu suma de ..... lei și implicit impozitul pe profit .

**Concluzionând**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect au fost stabilite, pentru anul 2004, cheltuieli nedeductibile în sumă de .... lei lei, astfel că susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

## **2)Referitor la impozitul pe profit în sumă de .... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă SC P SRL datorează impozit pe profit în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au stabilit dacă petenta a realizat reparații la clădiri deja existente sau modernizări care au condus la modificarea parametrilor tehnici inițiali al acestora, iar temeiul de drept invocat nu corespunde situației de fapt prezentate .**

**În fapt,**

**a)** În perioada iulie - decembrie 2004 SC P SRL a înregistrat în contul 231 “Imobilizări corporale în curs “ contravaloarea unor materiale de construcții în sumă totală de .... lei, în contabilitate efectuând următoarele înregistrări contabile :

231 = 512.1 ..... lei Rol

“Imobilizări corporale în “Disponibil la bancă în lei “

curs ”

În lunile septembrie și decembrie 2004, societatea verificată a efectuat operațiunea de stornare a materialelor înregistrate inițial în contul de imobilizări corporale în curs de execuție și concomitent a înregistrat contravaloarea acestor materiale în contul 601 " Cheltuieli cu materiile prime ", în contabilitate efectuând următoarele înregistrări contabile :

601	=	512.1	..... lei
"Cheltuieli cu materiile prime "		"Disponibil la bancă în lei "	
		și concomitent	
231	=	512.1	- ..... lei
"Imobilizări corporale în curs "		"Disponibil la bancă în lei "	

Organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea sumei de ..... lei drept cheltuieli cu reparațiile nu se justifică întrucât această valoare excede valorii de inventar a imobilului, respectiv hala H, iar obiectivul nu este pus în funcțiune, nu are recepția finală făcută și nu a prezentat bonuri de consum, situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate .

**b)** Similar și în anul **2005** SC P SRL a înregistrat în perioada aprilie - septembrie în contul 231 "Imobilizări corporale în curs "contravaloarea unor materiale de construcții în sumă totală de ..... lei, în contabilitate efectuând următoarele înregistrări contabile :

231	=	401	..... lei
"Imobilizări corporale în curs "		" Furnizori "	

În lunile iunie și septembrie 2005, societatea verificată a efectuat operațiunea de stornare a materialelor înregistrate inițial în contul de imobilizări corporale în curs de execuție și concomitent a înregistrat contravaloarea acestor materiale în contul 601 " Cheltuieli cu materiile prime ", în contabilitate efectuând următoarele înregistrări :

601	=	401	..... lei
"Cheltuieli cu materiile prime "		" Furnizori "	
		și concomitent	
231	=	401	- .... lei
"Imobilizări corporale în curs "		" Furnizori "	

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții, în valoare de .... lei reprezintă materiale de construcții pentru care societatea nu a fost în măsură să justifice punerea în operă a acestora, neprezentând în acest sens documente justificative pentru aceste consumuri, situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate .

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de .... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, în conformitate cu prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003, întrucât societatea verificată nu a înregistrat aceste sume în contul 722 " Venituri din producția de imobilizări " .

**În drept**, art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :



“ (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.”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială nedeductibilă contravaloarea materialelor de construcții ce au fost înregistrate pe cheltuieli în sumă totală de .... lei, fără însă ca societatea să poată să justifice punerea în operă a acestora pentru repararea halei H.....

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății organelor de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că fiind vorba de reparații la hala de la Horezu a luat hotărârea să fie înregistrate pe cheltuială directă .

Față de aceste susțineri, deși la data efectuării constatărilor, organele de inspecție fiscală erau în posesia notei explicative date de administratorul societății, acestea nu au stabilit care ar fi materialele care au fost folosite pentru repararea halei de la Horezu sau cele care au fost folosite pentru modernizare .

În contestația formulată petenta susține că aceste lucrări de reparații s-au efectuat cu forțe proprii, pentru care a achiziționat diverse materiale constând în ciment, fier beton, cornier, var, cărămidă, gresie, faianță, tocărie cu geam termopan, etc

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală așa cum se regasesc în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală anexa la aceasta nu rezultă însă despre ce materiale de construcții este vorba și dacă petenta a efectuat reparații de întreținere a spațiului existent sau a efectuat modernizări la hala de producție așa cum susțin acestea.

Față de cele de mai sus, se reține că nu se poate stabili în mod cert operațiunea economică, acestea limitându-se numai la a aprecia că “ Întrucât societatea nu a înregistrat în contul 722-venituri din imobilizări, cheltuielile în sumă de .... lei și respectiv în sumă de ..... lei nu pot fi deductibile fiscal “.

Având în vedere aspectele prezentate de petentă, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze constatări mult mai amănunțite și complete cu privire la aceste lucrări, uzitind de dispozițiile art.52 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, solicitând administratorului societății, informații cu privire la executarea acestor lucrări, pentru determinarea stării de fapt fiscale .

Totodată, pentru determinarea stării de fapt fiscale, în condițiile legii, organele de inspecție fiscală trebuiau să administreze mijloacele de probă prevăzute la art. 49 lit.d din același act normativ, respectiv efectuarea de cercetări la fața locului.

Deși în constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta trebuia să înregistreze în contul de 722 “Venituri din producția de imobilizări corporale” acestea nu au precizat că acele materiale sunt considerate de fapt niște investiții la un mijloc fix existent, respectiv modernizări care ar fi sporit gradul de confort și ambient .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că nu rezultă ce anume lucrări au fost efectuate de petentă, dacă acestea au avut ca scop repararea halei de la H în care contribuabilul urma să își desfășoare activitatea, pentru o bună exploatare a acestuia sau pentru modernizarea lui și sporirea gradului de confort și ambient.

În contestația formulată, petenta susține că atât prin raportul de inspecție fiscală cât și prin Decizia de impunere organele de inspecție fiscală fac tot felul de aprecieri, fără

a efectua constatări la fața locului și fără să indice documentele justificative și felul materialelor care s-au evidențiat pe costuri .

Se reține astfel ca neanalizând natura lucrărilor efectuate de petentă și nesuținând sau proba în vreun fel că nu s-ar fi impus repararea locatiei respective, organele de inspectie fiscala califică aceste consumuri de materiale drept cheltuieli nedeductibile .

Având în vedere cele de mai sus, de reținut este faptul că efectuarea unor lucrări de o calitate ce asigură o exploatare corespunzătoare și decentă a spațiului în care sunt încorporate nu poate constitui o modernizare, sub aspectul unei cheltuieli voluptorii de sporire a gradului de confort .

Totodata in situatia in care ar fi fost constatata o investitie in curs, la baza acesteia trebuiau sa stea, o serie de informatii furnizate de documentatia tehnico-economica.

Aceasta documentatie, prezinta o importanta deosebita in fundamentarea parametrilor, proiectarii si executarii unei lucrări de investitii si contine în general urmatoarele documente :

- 1 ) proiectul de executie, cu nota de prezentare,
- 2 ) devizul general care cuprinde solutiile tehnice de constructie si arhitectura , valoarea de deviz pe obiecte si categorii de lucrari,
- 3 ) devize pe obiecte in care se cuprind cheltuielile pentru executarea obiectului proiectat rezultate din insumarea valorii devizelor pe stadii fizice si sintetice,
- 4 ) devize pe categorii de lucrari, prin care se stabilesc preturile de deviz ale lucrarilor de constructii, instalatii,
- 5) contractele de antrepriza ,
- 6) situatii de plata ,
- 7) proces verbal de receptie ( de punere in functiune, de receptie partiala si fianala ).

Per a contrario, in situatia in care, lucrarile efectuate sunt reparatii, in baza contractelor incheiate si a devizelor de executie, societatea prestatoare emite factura pentru decontarea prestatiei efectuate, iar beneficiarul, in speta petenta, intocmeste procesul verbal de receptie.

În contestația așa cum a fost formulată, petenta susține însă că materialele de construcții au fost folosite la repararea și înlocuirea unor elemente existente și anume plafon, tocării, pardoseli, precum și la repararea pereților constând în tencuieli, zugrăveli, toate necesare menținerii în stare de funcționare a spațiului din H... .

Față de aceste susțineri se reține că din constatările efectuate nu rezultă ce anume materiale au fost folosite, respectiv dacă acestea se puteau utiliza la efectuarea de reparații sau la efectuarea unei modernizări, prin sporirea gradului de confort, **organele de inspectie fiscala precizând numai că societatea nu a fost în măsură să justifice punerea în operă a acestor materiale, fără să precizeze dacă acestea au fost folosite sau nu la hala de la Horezu .**

***În ceea ce privește temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală***, se reține că acestea au stabilit diferența suplimentară de impozit pe profit în baza dispozițiilor art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv că societatea nu a înregistrat această sumă totală în contul 722 “Venituri din producția de imobilizări corporale” .

Analizând aceste prevederi legale, respectiv că *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”*, se reține că organele de inspecție fiscală, prin invocarea acestor dispoziții legale, au considerat că aceste consumuri de materiale au fost folosite pentru hala de la Horezu în care societatea nu urma să desfășoare activitate și să realizeze venituri impozabile .

Prin constatarea că *“Întrucât societatea nu a înregistrat în contul 722 “Venituri din imobilizări, cheltuielile în sumă de [...] nu pot fi deductibile fiscal”*, rezultă în mod indirect că organele de inspecție fiscală au considerat aceste materiale drept o investiție care s-ar fi realizat în regie proprie, dar fara a preciza acest fapt in raportul de inspectie fiscala .

De reținut este faptul că deși organele de inspecție fiscală au constatat că la baza acestor consumuri de materiale nu stau documente justificative, respectiv bonuri de consum, situații de lucrări, procese verbale de recepție, acestea nu fac încadrarea faptei pe art.de lege corespunzător( art.21, alin.4, lit.f din legea nr.571/2003) ci au invocat prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003, respectiv că aceste cheltuieli nu au fost destinate realizării de venituri impozabile și deci de utilizare a acestui mijloc fix .

Față de cele de mai sus, se reține că fapta constatată nu corespunde temeiului de drept invocat de organele de inspecție fiscală .

În punctul de vedere privind contestația formulată de SC P SRL, organele de inspecție fiscală menționează, cu privire la aceste cheltuieli, următoarele :

**“ Au fost încălcate prevederile art.19, alin.1 și art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, deoarece societatea nu face dovada efectuării cheltuielilor în scopul realizării de venituri .**

**Conform prevederilor art.21, alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctelor 44 și 48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aprobare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, lucrările și serviciile prestate trebuie să aibă la bază document justificativ, în caz contrar sunt nedeductibile fiscal .”**

Totodată organele de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate bonuri de consum, bonuri ce ar fi întrunit calitatea de document justificativ și care să ofere informații privind utilizarea materialelor de construcții (consumul materialelor), precum și locația sau obiectivul la care s-au utilizat . **În aceste condiții au fost încălcate prevederile art.6 din Legea 82/1991 Republicată”**

Față de cele de mai sus, rezultă că în punctul de vedere exprimat organele de inspecție fiscală consideră că altele sunt dispozițiile legale încălcate de petentă, demonstrind prin aceasta inconsecvență în constatări .

Ori, potrivit prevederilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează următoarele :

“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.”**

Ori ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferența de impozit pe profit în sumă de .... lei.

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept, corespunzător faptei constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că :” În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] ” și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în sumă de .... lei, ceea ce impune desființarea în parte a CAP.2, pct.2.1.1; pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din decizia de impunere - impozit pe profit și CAP.III, pct.1 din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 12.11.2009 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

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

Referitor la diferențele suplimentare de impozit pe profit aferente anului 2004, prezentate la pct.1 și pct.2 în cuprinsul deciziei se reține că deși petenta contestă cheltuielile nedeductibile în sumă de .... lei cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei Ron aceasta contestă numai impozit pe profit în sumă de .... lei, prin aplicarea cotei de impozit de 16 % și nu de 25% așa cum este prevăzut de dispozițiile legale în vigoare la aceea dată .

În aceleași fel s-a procedat și pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de .... lei Rol, unde rezultă o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .... lei Ron, iar la obiectul contestației este precizat numai impozit pe profit în sumă de.... lei, prin aplicarea cotei de 16% și nu de 25% .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației se vor pronunța în consecința cu aplicarea dispozițiilor art.213, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală unde se menționează că “[...] 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 “**

**3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .... lei (aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei) și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care petenta a înregistrat pe cheltuieli și TVA deductibilă piese de schimb aprovizionate de la un furnizor declarat inactiv .**

**În fapt,** în perioada iulie-septembrie 2008, SC P SRL a înregistrat pe cheltuieli suma de .... lei și TVA deductibilă suma de .... lei, reprezentând achiziții de anvelope și

piese de schimb pentru mașini, de la SC H SRL, TG.Jiu, contribuabil care este inactiv acesta fiind publicat în MO nr.../16.06.2008 .

**În drept**, art.21, alin.4, lit. r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

**“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :**

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Art.11, alin.1<sup>1</sup> și 1<sup>2</sup> din același act normativ, precizează următoarele :

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală .

(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adus la cunoștință public, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.”

Art.3, alin.1 și alin.2 din Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precizează următoarele :

**“ (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală .

De asemenea se reține că de la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal .

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă în perioada iulie - septembrie 2008, pe cheltuieli suma de .... lei și și-a dedus TVA în sumă de ...lei, reprezentând contravaloare anvelope și piese de schimb pentru mașini, care au fost aprovizionate de la SC H SRL Tg.Jiu, contribuabil ce a fost declarat inactiv la data de ...06.2008, prin publicarea în MO nr.448 a Ordinului nr.../....06.2008 .

Dacă se au în vedere dispozițiile legale precizate anterior, se reține că de la data publicării în Monitorul Oficial ca și contribuabil inactiv, acesta nu mai are voie să emită facturi fiscale sau alte documente cu regim special, iar în situația în care acestea sunt emise ele nu mai produc efecte juridice .

În consecință, după data publicării furnizorului ca inactiv, beneficiarul nu mai are drept de deducere al cheltuielilor și al TVA aferente .

În contestația formulată, petenta susține că nu a avut cunoștință că acest contribuabil este inactiv, iar aprovizionările făcute cu piesele de schimb și materiale sunt reale, piesele se regăsesc montate pe mijloacele de transport cu ajutorul cărora se obțin venituri impozabile .

Aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum rezultă din dispozițiile legale invocate anterior, sunt considerate cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil acele cheltuieli care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar acele documente nu mai dau dreptul de a mai fi utilizate .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect nu a fost acordat drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor aprovizionări, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

**3) Referitor la accesoriile în sumă de .... lei aferente impozitului pe profit și ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,** cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior impozitul pe profit în sumă de ... lei este incert, iar impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei s-a reținut ca fiind legal datorate de aceasta .

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr..../...11.2009, organele de inspectie fiscala au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă de ... lei aferent impozitului pe profit în sumă de ... lei, din care contestat impozit în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, din care contestată în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute la **pct.2** s-a apreciat ca se impune reanalizarea debitului suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de .... lei, pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă **de .... lei** aferente impozitului pe profit urmează a fi reanalizate o data cu acestea.

Întrucât potrivit considerentelor retinute la **pct 3** din decizie s-a reținut ca fiind legal datorată taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în sumă de .... lei sunt datorate de petentă, asupra acestora urmînd ca organele de solutionare să se pronunțe în consecință .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.211, art. 214 alin (1) lit.a, art.216 alin.(1) și alin.(3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

## DECIDE

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **S.C. P. SRL** ca neântemeiată pentru suma de ... **lei Ron**, reprezentând : ... lei impozit pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

**Art.2** Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr..../....11.2009 CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 și CAP III, pct.1 - impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data ....11.2009, pentru suma totală de .... **lei** din care: ... **lei** impozit pe profit și suma de ... **lei** accesorii aferente impozitului pe profit și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

**DIRECTOR COORDONATOR,**