



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 274 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
.XX înregistrată la Direcția generală de soluționare a
constestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare
Fiscală sub nr. 906255 /10.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. prin adresa nr. .X./08.02.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/10.02.2012, cu privire la contestația formulată de **INSTITUTUL .X.,„.X.”** din .X., Splaiul X, nr. X, sector X având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J40/X/12.02.2003.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 24.11.2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată
- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate

- impozit în sumă de **.X. lei** pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

De asemenea, **INSTITUTUL .X.,.X.** solicită suspendarea pe cale administrativă a actelor fiscale contestate.

INSTITUTUL .X. X. figurează la poziția nr. X din Anexa 1 – „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, începând cu data de 1 ianuarie 2012” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011, respectiv 06.12.2011, potrivit confirmării de primire nr. X, anexată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X., respectiv 04.01.2012, potrivit ștampilei aplicată de registratura acestei instituții, pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să analizeze contestația formulată de **INSTITUTUL .X.,.X.** (denumită în continuare **.X. “.X.”**).

I. .X. “.X.” contestă Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, precizând următoarele:

Referitor la viciile procedurale care generează nulitatea absolută a actelor administrative fiscale – raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere

1. În ceea ce privește **depășirea duratei maxime a controlului**, .X. “.X.” susține că inspecția fiscală a durat 9 luni și 28 de zile - ținându-se cont de cele două perioade de suspendare: la inițiativa organului fiscal și la solicitarea contribuabilului - fiind astfel încălcate prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora durata de efectuare a inspecției fiscale este de maxim 6 luni.

Totodată, contestatarul susține că durata unei inspecții fiscale este un element fundamental care asigură neafectarea activității contribuabilului, dar și eficiența măsurilor dispuse, prin aceea că, în cazul în care se rețin în sarcina contribuabilului sume de plată, întârzierea finalizării controlului are consecințe materiale directe, prin calcularea și impunerea de majorări/ penalități de întârziere în mod injust, pentru perioade foarte mari de timp.

Astfel, .X. “.X.” susține că, pentru acest viciu procedural, actul de control emis cu încălcarea prevederilor art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, este lovit de nulitate absolută, impunându-se și anularea deciziei de impunere emise în baza actului nul absolut, în virtutea principiului “nullum est, nullum product effectum”, respectiv “accesorium sequitur principalem”, decizia de impunere fiind o consecință a raportului de inspecție fiscală, neputând avea o existență de sine-stătătoare în absența raportului anulat.

2. În ceea ce privește **încălcarea competenței pentru efectuarea inspecției fiscale**, .X. “.X.” susține că instituția care a efectuat inspecția fiscală, respectiv Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală X - Contribuabili mijlocii, nu avea competența de a efectua controlul, întrucât, potrivit O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 *privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili*, institutul are calitatea de mare contribuabil, figurând la poziția 1.X., iar, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(1) și art.4 din O.P.A.N.A.F. nr.2311/2007 *privind condițiile de delegare a competenței de efectuare a inspecției fiscale altui organ de inspecție fiscală*, respectiv potrivit prevederilor O.M.F.P nr.753/2006 *privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili*, formalitățile prevăzute pentru delegarea de competență din partea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au fost îndeplinite.

Astfel, având în vedere încălcarea dispozițiilor speciale referitoare la competența de efectuare a inspecției fiscale, precum și faptul că nu s-a adus la cunoștință existența sau motivele unei delegări de competență, .X. “.X.” susține că actele administrative fiscale încheiate

de un organ fiscal incompetent, respectiv atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere aferentă sunt lovite de nulitate absolută.

3. Referitor la **viciile procedurale cu privire la data și conținutul raportului de inspecție fiscală, data finalizării controlului**, .X. “.X.” susține că raportul de inspecție fiscală este afectat în mod fundamental de vicii de formă, care împreună cât și separat conduc la concluzia că actul administrativ este inform, lipsindu-l de obiect în sensul art.43 lit.d) și e) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care acesta este lovit de nulitate absolută, conform art.46 din același act normativ.

3.1. Astfel, contestatarul invocă **neuniformitatea raportului de inspecție fiscală, respectiv viciile de standardizare** ale acestui act, urmare unei erori de redactare în sensul că numerotarea punctelor de la 1.3. la 1.7. a urmărit cei cinci ani fiscali care au făcut obiectul controlului, și anume 2005-2009, iar pentru anul 2008, s-a redactat 1.5. identic cu anul 2007, în loc de 1.6., ceea ce a condus ca anul 2009 să fie standardizat cu 1.6. în loc de 1.7.

3.2. .X. “.X.” invocă **neconformitatea datei raportului de inspecție fiscală**, și anume faptul că data acestui act administrativ este 24.11.2011, în condițiile în care conducerea institutului a semnat, luând la cunoștință, anexele la raport în data de 25.11.2011, or raportul de inspecție fiscală nu poate avea o dată diferită față de anexele care fac parte integrantă din acesta, întrucât ar rezulta că acesta este întocmit anterior anexelor.

3.3. De asemenea, .X. “.X.” invocă **lipsa unui număr important de anexe la raportul de inspecție fiscală**, și anume faptul că actul administrativ a fost comunicat fără anexele 1-8 inclusiv, 12, 31, 34, 36-44 inclusiv, 47-49 inclusiv, 52-55 inclusiv și anexa 67, în condițiile în care toate anexele fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală, iar absența unui număr important de anexe reprezintă un viciu formal, întrucât acestea conțin detalierea modului de determinare a creanțelor fiscale și accesorii.

Față de lipsa acestor anexe, contestatarul precizează că își rezervă dreptul de a face completări după ce acestea vor fi comunicate, având în vedere că din punct de vedere procedural a fost în imposibilitatea să-și formuleze apărări.

Totodată, .X. “.X.” susține că raportul de inspecție fiscală conține numai motivele de drept și de fapt, iar decizia de impunere doar o

sinteză, iar modul de calcul al creanțelor principale și accesorii trebuie să fie comunicat în detaliu contribuabilului, astfel că absența acestui element reprezintă un motiv de nulitate absolută a actelor administrative fiscale.

3.4. .X. “.X.” invocă **lipsa datei de finalizare a controlului**, precizând faptul că data finalizării controlului comunicată verbal de către echipa de inspecție fiscală a fost 20.10.2011, însă aceasta nu a corespuns cu data calculării accesoriiilor nominalizate în decizia de impunere, respectiv 20.11.2011, precum și faptul că data finalizării controlului reprezintă o dată importantă, cu un conținut formal și procedural care asigură drepturile fundamentale ale contribuabilului, orice neclaritate lăsată în privința datei de finalizare a controlului este un viciu de formă care este sancționat cu nulitatea absolută a actului de control.

Totodată, contestatarul, în temeiul dispozițiilor art.107 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, susține că un act de control nu se poate finaliza decât cu condiția desfășurării discuției finale cu contribuabilul, ca o garanție a asigurării dreptului acestuia la apărare, iar în situația în care o astfel de procedură nu are loc, actul administrativ nu se poate încheia.

3.5. De asemenea, .X. “.X.” invocă **neconcordanțe între sumele stabilite pe capitole din raportul de inspecție fiscală și cele din sentința care stă la baza emiterii deciziei de impunere**, și anume quantumul accesoriiilor nominalizate în conținutul raportului de inspecție fiscală pe fiecare capitol unde au fost stabilite debite suplimentare nu corespunde cu cel din capitolul VI “Sinteza concluziilor”.

3.6. Totodată, .X. “.X.” invocă **erori de calcul în tabelele și sintezele din raportul de inspecție fiscală**, erori care denaturează conținutul, quantumul creanțelor fiscale principale și accesorii, respectiv:

- erori de adiție, spre exemplu pagina 54 penultima și ultima coloană din tabel;
- erori în ceea ce privește stabilirea unor valori care nu corespund cu datele din contabilitate, spre exemplu amortizarea aferentă clădirilor înregistrată în anul 2005, sau valori aferente casărilor;
- calculul prorataei pentru T.V.A. nu corespunde cu datele din contabilitate, iar echipa de inspecție fiscală prezintă date diferite pentru prorată fără să justifice diferențele, spre exemplu anexele nr.33 și nr.65;
- erori sesizate cu privire la facturile corectate de contribuabil în privința codului de identificare fiscală a furnizorilor, și anume în anexa (fără număr), în care au fost nominalizate cele 117 de facturi în care furnizorii au înscris eronat codul unic de identificare al beneficiarului, pentru unele facturi valorile au fost dublate, pentru altele au fost preluate

valori eronate față de cele înscrise în facturi, iar altele menționate ca “neconforme” erau deja reconstituite în copie “conform cu originalul”;

- majorarea artificială a valorii creanțelor principale, și anume baza de impozitare pentru impozitul pe profit a fost majorată cu valori care nu au fost înregistrate în conturi de cheltuieli ci în contul de investiții în curs, spre exemplu lucrările de construcții montaj.

4. În ceea ce privește **neîndeplinirea obligației de audiere a contribuabilului**, .X. “.X.” susține că discuția finală, care a fost stabilită pentru data de 24.10.2011, ora 10,00, așa cum rezultă din adresa nr..X./24.10.2011, nu a avut loc, nu a fost materializată într-un înscris, întrucât, în fapt, a luat la cunoștință despre înștiințarea privind discuția finală în data de 25.11.2011, când a fost invitat la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru semnarea anexelor la raportul de inspecție fiscală, astfel că echipa de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.9, respectiv art.107 din Codul de procedură fiscală.

5. În ceea ce privește **nemotivarea respingerii punctului de vedere al contribuabilului**, .X. “.X.” susține că în exercitarea dreptului fundamental la apărare și a dreptului de a fi ascultat, prevăzute la art.9 și art.107 din Codul de procedură fiscală, a formulat un punct de vedere în care a respins majoritatea constatărilor echipei de inspecție fiscală, a prezentat dovezi, motive de fapt și de drept în sprijinul celor afirmate, a sesizat o serie de erori, însă organul de inspecție fiscală nu a prezentat nici separat și nici în cadrul raportului de inspecție fiscală motivele de fapt și de drept pentru care a înlăturat explicațiile, probele etc. din punctul de vedere al contribuabilului, încălcând astfel dispozițiile imperative ale art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, .X. “.X.”, în demonstrarea modului defectuos al finalizării procedurilor de inspecție fiscală, face o prezentare cronologică a comunicărilor între echipa de inspecție fiscală și contribuabil.

Referitor la prezentarea pe fond a motivelor de fapt și de drept - Impozit pe profit – Capitolul III.1 din raportul de inspecție fiscală

1. În ceea ce privește **cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe** (punctele 1.3., 1.4., 1.5., 1.6. și 1.7. lit.a) din raportul de inspecție fiscală)

a) Cu privire la temeiul legal, respectiv tratamentul fiscal al cheltuielilor cu amortizarea, inclusiv a amortizării aferente diferențelor din reevaluare, .X. “.X.” susține că echipa de inspecție fiscală a prezentat în

mod eronat temeiul legal al deductibilității cheltuielilor cu amortizarea activelor imobilizate, respectiv lipsa unui document justificativ, fără însă să precizeze care este documentul justificativ care ar fi trebuit să stea la baza înregistrării în contabilitate a acestei cheltuieli.

Astfel, .X. “.X.” afirmă că regimul fiscal al cheltuielilor cu amortizarea este reglementat de art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.21 alin.(3) lit.i) din același act normativ, dar și cu prevederile Legii nr.15/1999 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, respectiv art.5, art.11, art.16 și art.20, precizând totodată că legiuitorul face distincție între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală, în sensul că, este permisă deducerea la calculul impozitului pe profit numai a amortizării fiscale.

În plus, contestatarul precizează că institutul funcționează în baza H.G. nr.352/2002 privind înființarea Institutului .X.".X.", completată prin H.G. nr.1563/2008 și H.G. nr.757/2009, potrivit cărora administrează bunuri proprietate publică, iar în ceea ce privește evidența contabilă, acesta invocă prevederile alin.(3) ale art.1 din Capitolul I “*Dispoziții generale*” ale Regulamentului de organizare și funcționare al Instituției.

Totodată, .X. “.X.” invocă prevederile art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2006, orice creștere de valoare a activelor generată de diferențe favorabile rezultate din reevaluările efectuate în această perioadă, nu reprezintă deduceri de amortizare la calculul impozitului pe profit, cu excepția valorilor rămase neamortizate existente în sold la data de 31.12.2003, însă, începând cu data de 01.01.2007, se permite deducerea valorii rămase neamortizate a activelor, inclusiv pentru creșterile de valoare aferente operațiunilor de reevaluare indiferent de data reevaluării, sens în care invocă și prevederile pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare ale art.24 alin.(5) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

.X. “.X.” susține că, în fapt, a înregistrat creșteri de valoare a activelor amortizabile la 31.12.2002, astfel că amortizarea calculată la valoarea rămasă neamortizată a acestora, existentă în sold la 31.12.2003, este deductibilă fiscal potrivit prevederilor invocate, iar pentru amortizarea aferentă diferențelor favorabile din reevaluare înregistrate în contabilitate la 30.06.2006, cheltuiala cu amortizarea a fost în mod corect tratată drept nedeductibilă fiscal prin recunoașterea ca venituri impozabile a amortizării calculate prin programul informatic.

Astfel, .X. “.X.” susține că singura reevaluare efectuată în intervalul 2004-2006 este cea înregistrată la 30.06.2006, pentru care în semestrul II 2006 nu a dedus cheltuiala aferentă diferențelor favorabile din reevaluare, iar începând cu 01.01.2007 pentru valorile rămase neamortizate existente în sold la 31.12.2006 cheltuiala cu amortizarea fiind integral deductibilă, concluzionând că a respectat prevederile legale în ceea ce privește tratamentul fiscal al chetuielilor cu amortizarea.

Totodată, .X. “.X.” susține că înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare nu se face pe baza unui document justificativ care să facă dovada operațiunii, ci amortizarea se calculează lunar cu ajutorul programului informatic prin aplicarea normei de amortizare la valoarea de inventar/valoarea reevaluată pentru fiecare mijloc fix, iar nota contabilă este înregistrată în contabilitatea financiară din contabilitatea de gestiune a mijloacelor fixe, precum și faptul că pentru recunoașterea valorii activelor imobilizate, norma contabilă permite tratamentul alternativ, respectiv costul de achiziție sau valoarea reevaluată.

De asemenea, în ceea ce privește rezultatele reevaluării din anul 2002, .X. “.X.” susține că, așa cum rezultă din raportul de reevaluare întocmit de evaluatori autorizați, acestea au fost aprobate de reprezentanții legali prin însăși aprobarea situațiilor financiare întocmite la 31.12.2002, precum și faptul că în Raportul de inspecție fiscală precedent nr.X/22.09.2005, nu au fost semnalate nereguli cu privire la aceste aspecte, iar în ceea ce privește operațiunea de reevaluare cu dată de referință 30.06.2006, aceasta a fost supusă aprobării Consiliului de Administrație al .X. “.X.” prin adresa nr..X./18.07.2006 (anexa nr.2), fiind aprobată în ședința Consiliului de Administrație din data de 24.07.2006 (anexa nr.3).

.X. “.X.” invocă prevederile art.1 alin.(2) al Regulamentului Cadru din 29 mai 2003 de organizare și funcționare a institutelor naționale de cercetare-dezvoltare publicat în Monitorul Oficial nr.418 din 16 iunie 2003, ale art.9 alin.(1) din H.G. nr.352/2002 privind înființarea Institutului .X.".X.", și ale art.5 alin.(1) din Regulamentul de organizare și funcționare al Institutului .X.".X. aprobat prin H.G. nr.1563/2008 pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 352/2002 privind înființarea Institutului .X.".X.", susținând că, potrivit acestor prevederi legale:

- are obligația să calculeze amortismente, fiind obligat să calculeze și să înregistreze amortizarea mijloacelor fixe prin actul de înființare;

- are obligația să funcționeze pe bază de gestiune economică, prin urmare având obligația reflectării valorii juste a activelor la data întocmirii situațiilor financiare anuale;

- are obligația de actualizare a patrimoniului, obligație care cuprinde două secțiuni: (i) reevaluarea patrimoniului la valoarea justă și (ii) înregistrarea deprecierii prin amortizare;

- constatările echipei de inspecție fiscală sunt contradictorii, în sensul că admite posibilitatea aplicării amortizării, respectiv pentru perioada anterioară anului 2005, motivația respingerii deductibilității este faptul că a intervenit amortizarea integrală – art.2 alin.(2) din H.G. nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale, iar ulterior, pentru perioada de după anul 2005 respingerea la deductibilitate a amortizării este motivată de art.2 alin.(2) lit.c) din H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale aparținând domeniului public;

- patrimoniul institutului a fost aprobat prin hotărâre de guvern la data înființării, fiind reconfirmat și actualizat tot prin hotărâre de guvern, deci prin două acte normative succesive cu putere superioară, care nu pot fi modificate printr-un act de control;

- organele de inspecție fiscală, prin actele administrative emise, nu pot aduce atingere unei situații ce a fost stabilită și certificată de un act normativ.

b) Cu privire la temeinicia sumelor reprezentând cheltuieli cu amortizarea neadmise la deducere, .X. “.X.” susține că suma de .X. lei exclusă la deducere pentru trimestrul IV 2005 - punctul 1.3. lit.a) este eronată și nu corespunde cu sumele înregistrate în contul de cheltuieli cu amortizarea clădirilor (contul 681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” în corespondență cu contul 2812 “Amortizarea construcțiilor”), și anume amortizarea calculată pentru clădiri aferentă întregului an fiscal 2005 este în sumă de .X. lei, iar pentru perioada august-decembrie 2005 este în sumă de .X. lei, deci mai mică decât suma nominalizată de echipa de inspecție fiscală ca fiind aferentă trimestrului IV, sens în care anexează fișa contului 28120 “Amortizarea construcțiilor” și balanța de verificare analitică la 31.12.2005 (anexa nr.1).

Totodată, .X. “.X.” precizează că în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2005, încheiat cu ocazia inspecției fiscale generale care a vizat perioada 01.02.2003-31.07.2005, nu au fost consemnate încălcări ale prevederilor legale referitoare la tratamentul fiscal al amortizării clădirilor și implicit al amortizării aferente diferențelor din reevaluare înregistrate la 31.12.2002, deci, pe cale de consecință, pentru

trimestrele I, II și III ale anului 2005 a fost admisă la deducere amortizarea.

De asemenea, .X. “.X.” susține că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la amortizările aferente mijloacelor fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării, potrivit prevederilor pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare ale art.24 alin.(5) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuiala cu amortizarea este nedeductibilă numai pentru creșterile de valoare urmare reevaluărilor efectuate după data de 01.01.2004, ori la data de 30.06.2006, activele reevaluate nu prezentau valoare zero.

c) Cu privire la reevaluarea patrimoniului, .X. “.X.” susține că echipa de inspecție fiscală face confuzie între activul patrimonial și patrimoniul propriu, respectiv capitalul propriu conform bilanțului și bunurile din domeniul public al statului în raport de bunurile din domeniul privat al statului.

Astfel, .X. “.X.” invocă:

- prevederile art.1, art.3 și art.4 din Legea nr.213/1998 privind bunurile proprietate publică;
- prevederile H.G. nr.1705/2006 pentru aprobarea inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public al statului;
- prevederile stipulate la lit.b) din Anexa 1 Precizări privind inventarierea bunurilor din domeniul public al statului la O.M.E.F. nr.428/2007 pentru aprobarea Precizărilor privind inventarierea bunurilor din domeniul public al statului;
- raportările efectuate către Ministerul Sănătății, conform adresă nr..X./05.10.2009, în vederea actualizării inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public (anexele nr. 4 și nr.5);
- prevederile art.1 alin.(2) din Regulamentul Cadru din 29 mai 2003 de organizare și funcționare a institutelor naționale de cercetare-dezvoltare publicat în Monitorul Oficial nr.418 din 16 iunie 2003;
- prevederile art.9 alin.(1) și art.15 din H.G. nr.352/2002 privind înființarea Institutului .X.".X.";
- prevederile art.5 alin.(1) și alin.(2) din Regulamentul de organizare și funcționare al Institutului .X.".X. aprobat prin H.G. nr.1563/2008 pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 352/2002 privind înființarea Institutului .X.".X.";
- pentru anul 2002, prevederile art.1 și art.4 din H.G. nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale,

susținând, în baza acestor prevederi, că asupra bunurilor definite a face parte din domeniul privat al statului și a unităților administrativ teritoriale acestea exercită dreptul de proprietate privată, precum și faptul că bunurile din categoria domeniului public sunt strict delimitate în Anexa 1 din Legea nr.213/1998 privind bunurile proprietate publică, or din analiza datelor din situațiile financiare și din inventare rezultă că bunurile la care s-a aplicat reevaluarea și respectiv amortizarea nu fac parte din bunurile din domeniul public al statului menționate în această anexă, astfel că excluderea aplicată de organele de inspecție fiscală este nelegală.

Totodată, .X. “.X.” susține că, potrivit principiului de drept “exceptio est de strictissimae interpretationae”, orice restrângere a unor drepturi trebuie să fie prevăzută de un act normativ expres, însă organele de inspecție fiscală au exclus posibilitatea amortizării în temeiul art.2 alin.(2) din Norma de aplicare la H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, care prevede că *“nu sunt supuse reevaluării imobilizările aparținând patrimoniului public, înscrise în activul bilanțului”*, or situația concretă a bunurilor pentru care a aplicat amortizarea și respectiv reevaluarea este diferită față de cea din normă, acestea fiind bunuri din domeniul privat al statului și, mai mult, acestea sunt folosite în activități cu regim economic, comercial, conform obiectului de activitate.

În concluzie, .X. “.X.” susține că valoarea (.X. lei) stabilită pentru anul 2005 este eronată și nu corespunde cu datele din contabilitate, iar majorarea bazei de impozitare pentru calculul impozitului pe profit cu suma de .X. lei, aferent perioadei 2005-2009, care a condus la stabilirea unui debit suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei (.X.x16%) este netemeinică și nelegală, iar accesoriile calculate reprezentând dobânzi și penalități sunt nedatorate.

2. În ceea ce privește *cheltuielile aferente anilor precedenți* (pct. 1.3. lit.b) și lit.d), pct.1.4. lit.c), pct.1.5 lit.b), pct.1.6. lit.c), pct.1.7. lit.c) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a încadrat, în temeiul art.19 alin.(1) din Codul fiscal, ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente anului anterior celui de raportare înregistrate în contabilitatea anului de raportare, întrucât cheltuielile înregistrate în contul 645 *“Alte cheltuieli cu asigurări sociale și protecție socială”* sau *“cheltuieli poștale, taxe și telefoane, cheltuieli cu utilități, cheltuieli privind obținerea de autorizații ANM necesare comercializării produselor”* nu pot fi considerate că nu sunt aferente veniturilor impozabile.

Totodată, .X. “.X.” susține că norma contabilă aplicabilă permite corecția sau înregistrarea documentelor emise, iar prevederile fiscale permit deducerea cheltuielilor în cadrul perioadei de prescripție de 5 ani pentru creanțele fiscale, precum și faptul că echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit numai în sensul majorării acesteia, fără să țină cont de prevederile aplicabile privind cheltuielile înregistrate eronat sau omise care ar fi condus la diminuarea bazei de impozitare în perioada fiscală căreia îi aparține, sens în care invoca prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare ale art.19 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

De asemenea, .X. “.X.” susține că nedepunerea declarației rectificative ar fi condus la diminuarea bazei impozabile în anul precedent celui de raportare și nicidecum nu ar fi generat un debit suplimentar reprezentând impozit pe profit care să genereze și accesorii până la data plății, precum și faptul că, printr-un calcul matematic, se poate observa că pentru anul fiscal căruia îi aparține cheltuiala, o corecție a impozitului pe profit cu cheltuielile omise ar fi însemnat un impozit pe profit de plată mai mic față de cel raportat și virat, iar în anul următor, respectiv în anul în care a fost înregistrată cheltuiala omisă, impozitul pe profit datorat în plus și calculat de organele de inspecție fiscală drept debit suplimentar, se compensează cu impozitul pe profit virat în plus în anul precedent, astfel că, pe cale de consecință, în condițiile în care impozitul pe profit a fost virat în plus, nu se datorează accesorii.

În plus, .X. “.X.” susține că nedepunerea declarației rectificative are drept consecință o amendă contravențională și nicidecum excluderea deductibilității cheltuielilor cu consecințe în stabilirea unui debit suplimentar reprezentând impozit pe profit.

În concluzie, .X. “.X.” susține că majorarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente, sunt netemeinice și nelegale.

3. Referitor la “cheltuieli facturi neconforme cu cerințele minimale reglementate de Codul fiscal” (pct. 1.3. lit.c), pct.1.4. lit.d), pct.1.5 lit.e), pct.1.6. lit.b), pct.1.7. lit.b) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile pentru care furnizorii au emis facturi cu codul fiscal al beneficiarului eronat, documente care nu prevăd conținutul minimal de informații reglementat de art.155 alin.(5) din Codul

fiscal, susținând că, pentru justificarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, art.159² din același act normativ prevede modalitatea de corectare a facturilor de către furnizori, iar în aplicarea acestui articol pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, stipulează inclusiv corecția pe durata inspecției fiscale, or organele de inspecție fiscală nu au informat conducerea institutului cu privire la identificarea pe durata inspecției fiscale a unor astfel de facturi, informație care ar fi permis corectarea acestora.

Totodată, .X. “.X.” susține că mențiunile organelor de inspecție fiscală privind motivația în drept a punctului de vedere formulat de contribuabil (paginile 104-105 din raportul de inspecție fiscală) potrivit cărora conducerea institutului a fost informată cu privire la facturile neconforme, precum și că i-au fost comunicate contribuabilului modalitățile de remediere a acestora, este eronată, fiind dovedită de însăși cronologia evenimentelor derulate între perioada transmiterii de către organele de inspecție fiscală a proiectului raportului de inspecție fiscală fără anexe, data solicitării anexelor în vederea formulării punctului de vedere și toată corespondența ulterioară.

De asemenea, .X. “.X.” susține că, prin adresele nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, pe măsură ce furnizorii au răspuns solicitărilor privind corecția facturilor, acestea au fost înaintate organelor de inspecție fiscală, totalul cheltuielilor conform facturilor corectate fiind în sumă de .X. lei, rezultând astfel o bază a facturilor necorectate pentru care a fost exclus dreptul de deducere în varianta finală a raportului de inspecție fiscală în cuantum de .X. lei, precum și faptul că în vederea corectării acestor facturi a solicitat prelungirea termenului de finalizare a inspecției fiscale cu 30 de zile, cerere pentru a cărei solicitare nu a primit răspuns, precizând totodată că prin corectarea facturilor în cauză nu se modifica baza impozabilă sau taxa pe valoarea adăugată aferentă și nici regimul fiscal al operațiunilor.

.X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și prevederile pct.7.1. din H.G. nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală.

Totodată, .X. “.X.” susține că în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată legiuitorul a prevăzut în mod expres conținutul minimal obligatoriu al facturilor fiscale, dar și modalitatea de corecție pe durata inspecției fiscale în vederea admiterii dreptului de deducere, însă același temei nu poate fi asimilat pentru

justificarea deductibilității cheltuielilor reglementat de art.21 din Codul fiscal, astfel că, în ceea ce privește deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente celor 210 facturi, prevederile invocate de către echipa de inspecție fiscală, respectiv prevederile art.21 alin.(4) lit.f), nu sunt aplicabile, întrucât documentul justificativ pentru înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operațiunilor economice nu este factura cu “CUI eronat” sau neconformă, ci Nota de intrare-recepție, iar pentru ieșiri, respectiv cheltuieli, este bonul de consum, aceste documente fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe toată durata inspecției fiscale.

În concluzie, .X. “.X.” susține că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată aferentă celor X de facturi necorectate până la finalizarea raportului de inspecție fiscală, ceea ce a condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

4. În ceea ce privește *cheltuielile aferente casărilor de mijloace fixe și obiecte de inventar* (pct.1.4. lit.b), pct.1.5 lit.d), pct.1.6. lit.f), pct.1.7. lit.f) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au diferențiat valoric casările de mijloacele fixe de casările de obiecte de inventar, nu au specificat în ce conturi de cheltuieli au regăsit înregistrate aceste valori, precum și că valorile sunt eronate, în sensul că acestea nu se regăsesc înregistrate în conturile de cheltuieli cu casarea mijloacelor fixe, unde se înregistrează valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate, rezultând astfel că echipa de inspecție fiscală a luat în calcul valoarea de inventar și nu valoarea rămasă a mijloacelor fixe, în condițiile în care majoritatea mijloacelor fixe casate prezentau valoare rămasă zero, anexând (anexa nr.9) în acest sens pentru cei patru ani fiscali, următoarele documente:

- situația mișcării mijloacelor fixe – cod operație 21 – “ieșiri de mijloace fixe prin casare” pe fiecare mijloc fix identificat cu număr de inventar, de unde rezultă totalul valorilor de inventar și totalul amortizării cumulate, iar prin diferență rezultă valoarea rămasă neamortizată care a fost înregistrată la casare în cont de cheltuieli;

- note contabile generate de programul informatic privind casările de mijloace fixe total valoric pe clase de mijloace fixe;

- situație ieșiri de obiecte de inventar clasate;

- note contabile generate pentru ieșiri de obiecte de inventar;

- balanțe de verificare analitice încheiate la 31.12. pentru fiecare an fiscal;
- referate privind propuneri de casare;
- procese verbale de casare;
- situația vânzărilor de deșeuri rezultate din valorificări.

Totodată, .X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală fac trimitere la prevederi care sunt aplicabile casărilor de mijloace fixe nu și declasării obiectelor de inventar, respectiv referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu obiectele de inventar declassate.

.X. “.X.” afirmă că neindicarea, respectiv neidentificarea unui temei legal privind deductibilitatea cheltuielilor cu casarea obiectelor de inventar constă în faptul că, potrivit normei contabile, pentru obiectele de inventar, cheltuiala cu uzura se înregistrează pe cheltuieli în momentul încare acestea sunt date în folosință, iar evidența acestora pe persoane se ține cu ajutorul contului extrabilanțier 8035 “Stocuri de natura obiectelor de inventar date în evidență”, prin urmare la momentul casării obiectelor de inventar în folosință nu există influență în conturi de cheltuieli respectiv în contul de profit și pierdere.

În concluzie, .X. “.X.” susține că valoarea de .X. lei este eronată și nu se regăsește în conturile de cheltuieli cu casările, iar stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, precum și accesoriile aferente, sunt netemeinice și nelegale.

5. În ceea ce privește *cheltuielile privind consumul de carburanți* (pct.1.7. lit.g) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că încadrarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu consumul de carburanți în categoria cheltuielilor nedeductibile, reglementate de art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, este eronată întrucât vehiculele rutiere pentru care s-a decontat consumul de combustibil în sumă de .X. lei sunt destinate transportului de produse specifice activității institutului și nu transportului de persoane, așa cum în mod eronat au fost încadrate de către echipa de inspecție fiscală, sens în care anexează cărțile de identitate ale autovehiculelor din dotare (anexa nr.10).

Totodată, .X. “.X.” susține că, din simpla analiza a registrului de mijloace fixe, se putea constata că din cele 14 mijloace de transport unul singur este pentru transport persoane, respectiv autoturismul marca .X. .X., care este utilizat cu preponderență pentru transporturile ocazionate de deplasările între punctele de lucru ale institutului,

laboratoarele de specialitate, iar în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) pct.1 din Codul fiscal este admisă deducerea cheltuielilor cu carburanții, întrucât acesta este unicul mijloc de transport având caracteristici exclusive de transport persoane cu masa mai mică de X tone.

În concluzie, .X. “.X.” susține că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente consumurilor de carburanți în cuantum de .X. lei, ceea ce a condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

6. În ceea ce privește *cheltuielile cu serviciile executate de terți – lucrări de construcții-montaj* (pct.1.6. lit.e) și pct.1.7. lit.e) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.”, invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr.44/2004, susține că neacordarea dreptului de deducere a “cheltuielilor” aferente lucrărilor de montaj și reparații instalații sanitare în cuantum de .X. lei, care a condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente, este netemeinică și nelegală, întrucât toate lucrările au fost înregistrate în contul de investiții în curs și nu au afectat contul de profit și pierdere, sens în care anexează fișa contului 231 “Investiții în curs” (anexa nr.11), precum și faptul că și în situația în care ar fi fost înregistrate în conturile de cheltuieli cu reparațiile nu se poate imputa contribuabilului că serviciile nu au fost prestate în scopul desfășurării activității proprii având în vedere natura serviciului.

7. În ceea ce privește *cheltuielile cu “prestații externe”* (pct.1.4. lit.e) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor prestate de furnizori externi în valoare de .X. lei, care a condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente, este netemeinică și nelegală, având în vedere următoarele:

- la prima poziție din anexa nr.50 la raportul de inspecție fiscală este înscrisă o factură din luna februarie 2005, perioadă care a făcut obiectul inspecției fiscale generale anterioare, iar reverificarea acestei perioade nu a fost motivată în fapt și în drept;

- pozițiile nr.3 și nr.4 din anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală reprezintă o singură plată externă și nu două, această plată fiind efectuată în baza facturii proforme nr..X./1/16.02.2006, iar înregistrarea în contabilitate a cheltuielii s-a făcut în baza facturii fiscale nr..X.-2/16.02.2006, fiind greșit indicată în raportul de inspecție fiscală;

- au existat documente prezentate organelor de inspecție fiscală, dar acestea nu au fost analizate și considerate ca relevante, sens în care contestatara depune în probațiune, la anexa nr.12, înscrisuri, respectiv facturi externe, note contabile pentru înregistrările în contabilitate.

8. În ceea ce privește *cheltuielile reprezentând tranzacții cu un contribuabil inactiv* (pct.1.6. lit.d și pct.1.7. lit.d) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că echipa de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal, în baza prevederilor art.11 din Codul fiscal, nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente facturilor emise de un contribuabil inactiv, respectiv S.C. .X. S.R.L., în cuantum de .X. lei, ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente, întrucât se poate proba scopul economic în concordanță cu specificul obiectului de activitate al beneficiarului, precum și faptul că legiuitorul nu sancționează imperativ contribuabilul care nu a avut cunoștință de faptul că furnizorul bunurilor nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și pe cale de consecință a fost declarat contribuabil inactiv, ci lasă în sarcina organelor de inspecție fiscală analiza scopului economic al tranzacțiilor efectuate cu acesta.

9. În ceea ce privește *cheltuielile cu stocuri degradate* (pct.1.5. lit.c) din raportul de inspecție fiscală)

În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal și ale pct.41 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, care condiționează deductibilitatea cheltuielilor cu stocurile degradate neimputabile de existența unor polițe de asigurare, .X. “.X.” susține că produsele farmaceutice, în speță vaccinurile, nu pot face obiectul asigurării, potrivit procedurilor societăților de asigurări, nici în faza de produs finit și cu atât mai puțin în faza de producție neterminată.

Totodată, .X. “.X.” susține că primele de asigurare pentru stocurile de produse specifice activității institutului ar majora nejustificat prețul medicamentelor, în condițiile în care pentru anumite comenzi, prețul de livrare este de cele mai multe ori calculat și aprobat de Ministerul Sănătății la nivelul costurilor de producție fără a se lua în calcul o marjă de profit.

De asemenea, .X. “.X.” precizează că, având în vedere specificul activității și producției de medicamente, în anumite etape de fabricație se efectuează teste de conformitate, respectiv atât în etapa de producție neterminată cât și în etapa de produs finit, testări care se efectuează de către laboratorul de control intern dar și de Agenția Națională a Medicamentelor, pentru produsele neconforme - numite în mod impropriu “degradata” deoarece nu au ajuns în faza de produs finit, astfel că nu pot face obiectul unei polițe de asigurare, ci trebuie supuse obligatoriu distrugerii, neputând fi recuperate/reintroduse pe piață - întocmindu-se referate de distrugere, cu indicarea neconformității, dar și a modului de distrugere/ neutralizare pentru fiecare lot neconform, susținând că admisibilitatea deductibilității cheltuielilor cu stocurile degradate și neimputabile pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare își găsește suport legal în contextul specificului activității institutului, astfel că debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei nu este datorat. În acest sens, contestatarul anexează (anexa nr.14) referate de distrugere aprobate de conducere, note contabile.

10. În ceea ce privește **veniturile în avans** (pct.1.7. lit.h) din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că, în ceea ce privește impozitarea veniturilor în avans, înregistrate în baza contractului de cercetare cu finalitate în anul 2010, echipa de inspecție fiscală nu motivează în drept această decizie.

Totodată, .X. “.X.” susține că veniturile înregistrate în avans au corespondență în contul de imobilizări respectiv investiții în curs, care nu erau puse în funcțiune în anul 2009, acestea urmând a fi finalizate în anul 2010, potrivit contractului, astfel că în anul 2009 nu erau îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor reglementate de norma contabilă aplicabilă, precum și faptul că încasarea subvenției nu poate fi asimilată unui venit care să fie recunoscut în contul de profit și pierdere, în condițiile în care, în contrapartidă, nu au fost influențate conturile de cheltuială cu amortizarea mijloacelor fixe puse în funcțiune ca rezultat al finalizării investițiilor din subvenții.

.X. “.X.” depune în susținere contractul de cercetare și devizul postcalcul, facturile ce au stat la baza investiției, note contabile (anexa nr.15).

Astfel, .X. “.X.” susține că impozitarea sumei de .X. lei ca venituri neînregistrate în decembrie 2009 și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, precum și accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

11. În ceea ce privește *fondul special de încadrare în muncă a persoanelor cu handicap* (pct.III.12 din raportul de inspecție fiscală)

.X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea debitului suplimentar în sumă de .X. lei fără să analizeze dacă în speță se aplică excepția prevăzută de art.43 alin.(2) din O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, precizând că a depus adrese trimestriale la Agenția de ocupare a forței de muncă însoțite de statele de funcțiuni din care rezultă posturile disponibile, iar în urma acestor adrese nu au fost repartizate persoane cu handicap în vederea angajării (anexa nr.8).

Totodată, .X. “.X.” susține că modul de calcul al acestui debit stabilit suplimentar este eronat întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de numărul de persoane cu handicap angajate în institut în perioada supusă controlului.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, precum și în baza înscrisurilor prezentate (anexa nr.8), respectiv adresele înaintate Agenției pentru ocuparea forței de muncă, situația salariaților cu handicap în perioada 2005-2009, certificatele cu handicap ale acestor salariați, situația achizițiilor de produse/servicii de la instituțiile protejate autorizate, .X. “.X.” solicită recalcularea sumelor legal datorate în temeiul art.43 alin.(1) și alin.(2) din O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, respectiv ale art.78 alin.(3) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, precum și a accesoriilor aferente.

12. În ceea ce privește *impozitul pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente* (pct.III.16 din raportul de inspecție fiscală)

a) .X. “.X.” susține, în principal, că aceste venituri plătite unor persoane juridice nerezidente sunt venituri încadrate la excepțiile

prevăzute de art.117 lit.g) din Codul fiscal, astfel că aceste venituri obținute de nerezidenți sunt scutite la impozitul pe profit.

În susținere, .X. “.X.” depune înscrisuri reprezentând corespondența cu autoritățile statului, privind aprobarea finanțării din partea Guvernului României, respectiv documentația pregătitoare ce a stat la baza finanțării acestor activități de consultanță și din care rezultă că fac parte din finanțări nerambursabile acordate în virtutea unor acorduri de finanțare gratuită încheiate cu Guvernul României (anexa nr.16).

b) În subsidiar, în situația în care aceste venituri nu se încadrează la excepția prevăzută de art.117 lit.g) din Codul fiscal, .X. “.X.” invocă prevederile art.118 din Codul fiscal, prevederile Deciziei Comisiei centrale fiscale nr.4/2006 prin care se modifică pct.2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor unitare de aplicare a unor prevederi referitoare la convențiile de evitare a dublei impuneri, precum și art.7 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Austria în data de 30.03.2005, publicată în M.O. nr.1034/22.11.2005.

c) În plus, .X. “.X.” susține că a identificat o serie de erori în ceea ce privește modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a acestui debit suplimentar, și anume:

- în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală nu este înscris numărul și data ordinului de plată, facturile nominalizate la pozițiile 3 și 4 sunt dublate, iar denumirea furnizorului este incorectă, fiind astfel încălcate dispozițiile art.116 din Codul fiscal, care impune ca reținerea impozitului se face la cursul comunicat de B.N.R. la data plății;

- pentru poziția X din anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, au fost efectuate două plăți aferente contractului, în data de 18.12.2006 și în data de 27.12.2006, cursurile valutare de la data plății fiind de .X. lei/euro, respectiv .X. lei/euro, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au utilizat un singur curs, respectiv de .X. lei/euro pentru întreaga valoare a facturii;

- similar și pentru poziția X din anexa mai sus menționată;

- la poziția X din anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală este înscrisă factura nr..X./2006, în valoare totală de .X. euro, în condițiile în care, în fapt, au fost efectuate două plăți care însumează .X. euro, respectiv în data de 07.03.2006, pentru suma de .X. euro și în data de 20.06.2006, pentru suma de .X. euro.

În concluzie, .X. “.X.” susține că stabilirea debitului suplimentar în cuantum de .X. lei reprezentând impozit pe veniturilor persoanelor juridice nerezidente prin aplicarea cotei de 16% prevăzută în România și nu a cotei reglementată de convențiile de evitare a dublei impunerii este netemeinică și nelegală și, pe cale de consecință, și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei dobânzi și .X. lei penalități de întârziere sunt nedatorate.

Taxa pe valoarea adăugată

1.Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

a) În ceea ce privește **tranzacțiile cu un contribuabil inactiv**, .X. “.X.” susține că motivația organelor de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este aceeași ca și la capitolul de *Impozit pe profit*, pct.1.6. lit.d) și pct.1.7. lit.d), respectiv art.11 din Codul fiscal, precizând totodată că argumentele pentru cauza în speță sunt exemplificate la capitolul *Impozit pe profit* din contestație.

b) În ceea ce privește **facturile emise în anul anterior celui în care au fost înregistrate în contabilitate**, .X. “.X.”, invocând prevederile art.145 și ale art.147¹ alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, susține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se poate exercita oricând în cadrul termenului de prescripție.

Totodată, .X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în temeiul art.134 din Codul fiscal, în condițiile în care acest articol reglementează exigibilitatea și faptul generator aplicabile taxei pe valoarea adăugată colectată și nu pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

c) În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de montaj și reparații instalații sanitare**, .X. “.X.” precizează că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza aceluiași motivații prezentate la capitolul *Impozit pe profit*, pct.1.6. lit.e) și pct.1.7. lit.g), respectiv faptul că nu au fost prezentate situații de lucrări întocmite de furnizor și acceptate de beneficiar, precum și în temeiul art.134 din Codul fiscal.

.X. “.X.” susține că articolul invocat de către organele de inspecție fiscală reglementează faptul generator și exigibilitatea taxei pe

valoarea adăugată și nicidecum dreptul de deducere, iar în argumentarea acestui capăt de cerere face trimitere la cele prezentate la capitolul *Impozit pe profit* din contestație, invocând totodată și prevederile art.145 și următoarele din Codul fiscal, care reglementează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

d) În ceea ce privește **facturile neconforme**, .X. “.X.” precizează că organele de inspecție fiscală, în proiectul raportului de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru ca după formularea punctului de vedere și prezentarea facturilor corectate, să admită la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor pentru care a transmis adrese în vederea corecției, dar pe care nu le-a primit de la furnizori.

Totodată, .X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au răspuns cererii prin care a solicitat prelungirea duratei inspecției fiscale.

.X. “.X.”, în susținerea acestui capăt de cerere, face trimitere la cele menționate în punctul de vedere, precum și la cele precizate la capitolul *Impozit pe profit*, pct.3 din contestație.

e) În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru consumurile de carburanți auto** în sumă de .X. lei, pentru a justifica neîncadrarea în prevederile art.145 alin.(1) din O.U.G. nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, .X. “.X.” face trimitere la cele menționate la capitolul *Impozit pe profit*, pct.5 din contestație.

2. Taxa pe valoarea adăugată colectată

a) În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor degradate** în sumă de .X. lei, .X. “.X.” face trimitere la motivațiile prezentate la capitolul *Impozit pe profit* din contestație, precum și la documentația depusă în acest sens, cu precădere, în virtutea dreptului de a depune probe suplimentare în cursul soluționării contestației, la procesele verbale de distrugere care justifică îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la pct.7 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b) În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe și obiecte de inventar casate** în sumă de .X. lei, .X.

„X.” susține că încadrarea organelor de inspecție fiscală, respectiv *ca și minus în gestiune*, este nejustificată, întrucât Codul fiscal nu prevede reglementări specifice cu privire la obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă casărilor.

Totodată, X. „X.”, în susținerea acestui capăt de cerere, face trimitere la motivațiile prezentate la capitolul *Impozit pe profit* din contestație.

c) În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată din recalcul prorată aferentă livrărilor de vaccin gripal pandemic**, X. „X.”, în susținerea acestui capăt de cerere, face trimitere la motivațiile prezentate în punctul de vedere, precizând că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, cu o diferență în plus de X. lei față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei recalculată și virată împreună cu accesoriile aferente (calculate până la data de 20.11.2011) de către institut urmare ducerii la îndeplinire a măsurilor stabilite prin Raportul Curții de Conturi.

X. „X.” susține că, deși, la pagina nr.121 din raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală recunoaște faptul că în urma recalculării prorataei pentru vaccinul antigripal, contribuabilul *„a achitat suma de X. Ron, iar pentru diferența în suma de X. Ron au fost calculate dobânzi în sumă de X. Ron și penalități de întârziere în sumă de X. Ron”*, în mod eronat organele de inspecție fiscală au preluat ca debit, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată, inclusiv suma de X. lei achitată, debit care este preluat și în decizia de impunere. În probațiune, contestatarul anexează (anexa nr.17) ordinele de plată care atestă plata taxei pe valoarea adăugată în cauză și a accesoriilor aferente.

În ceea ce privește accesoriile aferente, X. „X.” solicită recalcularea acestora motivat și de erorile de calcul semnalate.

Suspendarea actelor administrative atacate

X. „X.” solicită suspendarea pe cale administrivă a actelor fiscale contestate, motivând impactul negativ asupra activității institutului și prejudiciile imposibil de recuperat generate de punerea în executare a acestor acte, precizând totodată următoarele:

- X. „X.” a fost și este recunoscut de Ministerul Sănătății, X. și X. ca având funcția de laborator de referință națională în domeniul microbiologiei de sănătate publică prin cele 10 Laboratoare Naționale de

Referință, având caracter de unicat pe plan național prin rolul și specificul activităților desfășurate;

- institutul derulează în prezent proiecte de cercetare națională și internațională în domenii strategice pentru sănătatea populației și pentru colaborarea cu Organizația Mondială a Sănătății pentru protecția sănătății populației, susținând că această activitate ar fi periclitată grav și iremediabil prin punerea în executare silită a actelor administrative contestate;

- institutul are un număr de peste X de angajați cu contracte individuale de muncă și colaboratori, mare majoritate cu specializări medicale în cercetare, bio-securitate și medicină, care nu își vor mai putea desfășura activitatea normală în cazul în care s-ar pune în executare silită actele administrative contestate;

- .X. “.X.” desfășoară activitate de producție de vaccinuri, dintre care BCG – tuberculoza și gripal – AH1N1, care asigură protecția imunologică a populației față de boli contagioase, iar încetarea producției ar pune în pericol iminent capacitatea României de asigurare a acestor vaccinuri;

- .X. “.X.” are un punct de lucru (Stațiunea .X.) în care se desfășoară activități specializate de producție de seruri și alte derivate de sânge, producție de animale de laborator, producție de furaje combinate granulate pentru animalele de laborator (singura unitate acreditată de acest gen din țară), efectuarea de experimente pe animale pentru cercetare medicală, exploatarea terenului agricol pentru activitatea de producție;

- întreruperea furnizării de utilități generate de întreruperea plăților către furnizori datorită blocării conturilor în executarea actelor fiscale, ar avea consecințe incalculabile: ventilația și încălzirea nu ar mai funcționa, ceea ce ar duce în doar o oră la apariția unor fenomene de embolie pulmonară, iar în trei ore la moartea prin asfixiere a animalelor, respectiv a peste X de animale din speciile de animale de laborator, s-ar compromite 10 ani de cercetare și menținere a unor colonii de animale, nu s-ar mai putea asigura biosecuritatea personalului și a mediului înconjurător, lipsa apei ar cauza însetarea și apoi moartea animalelor donatoare de sânge (cabaline, bovine și berbeci).

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011,

organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale:

Impozit pe profit: **01.10. 2005 – 31.12.2009;**

Taxa pe valoarea adăugată: **01.08.2005 – 31.12.2009;**

Impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente: **01.08.2005 – 31.12.2009;**

Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate: **01.08.2005 – 31.12.2009.**

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioadele XXXXX.2011 și a fost efectuată urmare emiterii Avizului de inspecție fiscală nr. .X./03.06.2010 care a avut ca obiectiv verificarea operațiunilor relevante privind modul de calcul, declarare, înregistrare și virare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor datorate bugetului general consolidat al statului pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 în baza adresei nr. V.X./28.04.2010 transmisă Direcției generale a Finanțelor Publice a municipiului .X. de Curtea de Conturi a României.

Deoarece în timpul desfășurării inspecției fiscale au apărut aspecte privind diferențe ale modului de înregistrare a TVA, în conformitate cu art. 98 lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta a fost extinsă pe perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „.X.” fiind înștiințat prin Avizul de inspecție fiscală nr. .X./19.08.2010.

Prin adresa nr. .X./07.02.2011 organele de inspecție fiscală au comunicat .X. „.X.” faptul că inspecția fiscală se suspendă începând cu data de 08.02.2011, aceasta urmând a fi reluată începând cu data de 06.06.2011, conform adresei nr. .X./30.05.2011.

Prin adresa nr. .X./08.06.2011, .X. „.X.” a solicitat suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 08.06.2011, solicitare aprobată de organele de inspecție fiscală conform adresei nr. .X./14.06.2011, data reluării inspecției fiscale fiind 07.09.2011 potrivit adresei nr. .X./07.09.2011.

Urmare verificării efectuată de Curtea de Conturi a României la .X. „.X.”, ce a avut ca obiectiv evoluția și modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului în anii 2008 și 2009, au fost constatate unele abateri de la prevederile legale în vigoare cu privire la modul de reflectare în evidența contabilă a mișcărilor patrimoniale, cu privire la calcularea, înregistrarea și virarea obligațiilor fiscale,

organizarea inventarierii generale a patrimoniului, fiind întocmit Procesul verbal nr. X/12.04.2010 prin care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit estimativ în sumă de X lei, sumă evidențiată în contabilitate și achitată de .X. „X.”.

Referitor la impozitul pe profit organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Trimestrul IV 2005:

a) .X. „X.” nu a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând amortizarea calculată și evidențiată în balanța lunii decembrie 2005, urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2002 asupra imobilizărilor corporale aparținând patrimoniului public (mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice) aflate în administrarea institutului, în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1031/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, art. 11 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, art. 7 alin. (1) din Anexa nr. 2 la Hotărârea Guvernului nr. 352/2002 privind înființarea Institutului „X.”, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 1563/2008, art. 6 și art. 4 alin. (2) din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 637/2003 pentru aprobarea Regulamentului-cadru de organizare și funcționare a institutelor naționale de cercetare-dezvoltare.

Din verificările efectuate asupra documentelor tehnico – operative prezentate de .X. „X.”, respectiv fișa mijlocului fix, registrul pentru evidența mijlocului fix, raportul de evaluare a mijloacelor fixe de natura clădiri grupa I și construcții speciale subgrupa II – construcții speciale, întocmit de către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Procedura de reevaluare a cuprins un număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aflate doar în administrarea institutului și a căror valoare de intrare a fost majorată în anul 2005 cu suma de .X. lei, urmare Raportului de evaluare a mijloacelor fixe de natura clădiri grupa I și construcții speciale subgrupa II – construcții speciale, întocmit de SC .X. SRL la data de 31.12.2002, în baza contractului nr. .X./16.12.2002, fără acceptul și avizarea Consiliului de administrație al .X. „X.”.

În soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” a fost înregistrată suma totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă diferența din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice, care însă nu trebuiau reevaluate întrucât erau amortizate integral la data de 31.12.2001 și aparțineau patrimoniului public al statului.

Operațiunea de reevaluare a constat în majorarea valorii de inventar a imobilelor și construcțiilor speciale care alcătuiesc domeniul public al statului, aflate în activul patrimonial al institutului, reevaluare efectuată de compartimentul financiar – contabilitate fără acceptul Consiliului de administrare al institutului și fără a avea la bază documente justificative privind procedura de reevaluare a bunurilor, fără a se ține cont de prevederile art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și art. 2 alin. (2) lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Au fost incluse în mod eronat în operațiunea de reevaluare înregistrată în evidența contabilă a .X. „.X.” aferentă anului 2005, mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2002, fapt ce contravine art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și explicațiile scrise date de .X. „.X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea mijloacelor fixe de natura „clădiri” a fost majorată în anul 2005 cu suma de .X. lei, sumă ce a fost înregistrată fără bază legală și fără documente justificative în evidența contabilă a institutului.

Astfel, s-a constatat că .X. „.X.” a calculat și inclus în mod eronat în contul 681 „Cheltuieli de exploatare pentru amortizări și provizioane” aferente trimestrului IV 2005, în sumă de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) În trimestrul IV 2005, .X. „X.” a înregistrat în analiticul contului 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de X lei reprezentând cheltuieli poștale, taxe și telefoane, cheltuieli cu utilități, cheltuieli privind obținerea de autorizații ANM necesare comercializării produselor, aceste cheltuieli fiind însă aferente anului fiscal 2004.

Astfel, s-a constatat că includerea în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a sumei de **X lei** contravine prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de **X lei**, aferente anului 2005, întrucât au fost înregistrate în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile pct. A alin. (2) din Anexa 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economii privind activitatea financiară și contabilă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) .X. „X.” a inclus în mod eronat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de **X lei**, reprezentând obligații fiscale suplimentare constatate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.09.2005, aferente anilor fiscali precedenți și evidențiate de către institut în contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

Având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că suma de X lei nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

Urmare constatărilor efectuate pentru trimestrul IV 2005, față de impozitul pe profit în sumă de X lei, declarat de .X. „X.” pentru exercițiul financiar 2005, organele de inspecție fiscală au stabilit o obligație de plată în sumă de X lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**.

2. Anul 2006:

a) .X. „.X.” nu a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând amortizarea calculată și evidențiată în balanța lunii decembrie 2006, urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2006 asupra imobilizărilor corporale aparținând patrimoniului public (mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice) aflate în administrarea institutului, în conformitate cu prevederile legale prezentate la pct. 1 a).

Din verificările efectuate asupra documentelor tehnico – operative prezentate de .X. „.X.”, respectiv fișa mijlocului fix, registrul pentru evidența mijlocului fix, fișa contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Procedura de reevaluare a cuprins un număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aflate în activul patrimonial al institutului și a căror valoare inițială a clădirii a fost majorată în anul 2006 cu suma de .X. lei, repartizată astfel:

- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – sediul central – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – stațiunea .X. – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – punct de lucru Iași – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – stațiunea Darvari – .X. lei.

În soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” a fost înregistrată suma de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă diferența din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții speciale, aferente anului 2006, care aparțineau domeniului public și privat al statului și care nu trebuiau reevaluate.

Operațiunea de reevaluare a constatat în majorarea valorii de inventar a imobilelor și construcțiilor speciale care alcătuiesc domeniul public al statului, aflate în activul patrimonial al institutului, reevaluare efectuată de compartimentul financiar – contabilitate propriu cu acceptul Consiliului de administrare al institutului, dar fără să fie respectate procedurile privind această operațiune, fără a avea la bază documente justificative și fără a se ține cont de prevederile art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor

corporale și art. 2 alin. (2) lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

S-a constatat că au fost incluse în mod eronat în operațiunea de reevaluare înregistrată în evidența contabilă a .X. „.X.” aferentă anului 2005, mijloace fixe de natura „clădiri” și alte construcții speciale a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2002, fapt ce contravine art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și explicațiile scrise date de .X. „.X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea mijloacelor fixe de natura „clădiri” a fost majorată în anul 2006 cu suma de .X. lei, sumă ce a fost înregistrată fără bază legală și fără documente justificative în evidența contabilă a institutului.

Astfel, s-a constatat că .X. „.X.” a calculat și inclus în mod eronat în contul 681 „Cheltuieli de exploatare pentru amortizări și provizioane” aferente anului 2006, în sumă de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de **.X. lei** înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) În anul 2006, institutul a înregistrat în categoria cheltuielilor de exploatare suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar (centrifuga, mașini filetat, materiale auxiliare, mobilier, balanțe, calculatoare, etc.) depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casate.

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, prin Nota nr. X/26.10.2010 privind desfășurarea operațiunii de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar casate, institutul a prezentat o situație centralizată a bunurilor scoase din gestiune, fără a prezenta și alte documente justificative, respectiv: proces

verbal de aprobare de către Consiliul de administrație privind scoaterea din uz sau declasarea bunurilor materiale deteriorate, depreciate, inutilizabile, propuneri privind scoaterea din uz a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar de acest fel, propuneri de măsuri în vederea recuperării sau reîntregirii în circuitul economic a acestor bunuri materiale, decizia Consiliului de administrație asupra soluționării propunerilor făcute cu respectarea dispozițiilor în vigoare, privind procedura de verificare a bunurilor casate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru situația centralizată a bunurilor scoase din gestiune nu au fost întocmite procese verbale aprobate de Consiliul de administrație, în care să se precizeze cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și persoanele vinovate, după caz, nefiind întocmite nici liste de inventariere distincte pentru bunurile depreciate sau deteriorate.

De asemenea, din analiza proceselor verbale de casare prezentate de institut, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost înscrise constatările și concluziile asupra bunurilor propuse spre casare, nu a fost înscris mijlocul fix, prețul unitar, valoarea și amortizarea până la data scoaterii din funcțiune, ansamblele, subansamblele, piesele și materialele rezultate nu au fost completate în vederea stabilirii modului de casare a acestor bunuri, referatele de scoatere din funcțiune a acestor bunuri au fost întocmite de gestionarii care le aveau în administrare și nu de către consiliile de inventariere din cadrul institutului, aceste documente nu au fost avizate de compartimentul financiar – contabilitate și nu au fost aprobate de directorul general, pentru a fi supuse aprobării Consiliului de administrație, conform prevederilor legale.

Prin neîntocmirea procesului verbal privind rezultatele inventarierii, conducătorul institutului nu a cunoscut rezultatele inventarierii patrimoniului unității și nici valoarea bunurilor depreciate, în vederea scoaterii acestora din gestiune.

Urmare nerespectării prevederilor legale privind inventarierea patrimoniului, respectiv pct. 47 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, „X. „X.” nu a inventariat elementele patrimoniale reprezentând patrimoniul public și privat al statului, respectiv clădiri, terenuri, imobilizări corporale și necorporale aflate în curs de execuție, investiții date în funcțiune total sau parțial, produse în curs de execuție, materii prime, materiale, piese de schimb, creanțe și obligații față de terți, disponibilități bănești.

Având în vedere cele de mai sus, precum și explicațiile scrise date de .X. „.X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că prin operațiunea de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar casate efectuată de .X. „.X.” în anul 2006, nu au fost respectate prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 71⁶ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că suma de **.X. lei** nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

c) În anul 2006, .X. „.X.” a înregistrat în analiticul contului 614.21 „Cheltuieli cu studiile și cercetările” suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli aferente anului 2005, fiind astfel încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

d) Organele de inspecție fiscală nu au admis în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, aferente anului 2006, cheltuielile în sumă de **.X. lei** întrucât acestea reprezintă cheltuieli înregistrate în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ conform prevederilor legale menționate la pct.1 c).

e) În perioada februarie – iunie 2006, .X. „.X.” a înregistrat în contul 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cheltuieli deductibile în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii prestate de furnizori externi, pentru care institutul nu a justificat obiectul serviciilor prestate, necesitatea efectuării, precum și modul de derulare al acestora.

Având în vedere că urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, prin Nota nr. X/26.10.2010, .X. „.X.” nu a prezentat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii mai sus menționate, precum și prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de **.X. lei** nu au fost acceptate la deducere de către organele de inspecție fiscală.

Deficiențele constatate pentru anul 2006 au avut drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent acestui an cu suma de .X. lei.

Astfel, față de impozitul pe profit în sumă de .X. lei declarat de .X. „.X.” pentru exercițiul financiar 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei, rezultând o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**.

3. Anii 2007, 2008 și 2009:

a) .X. „.X.” nu a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de **.X. lei**, aferentă anului 2007, suma de **.X. lei** aferentă anului 2008 și suma de **.X. lei** aferentă anului 2009 reprezentând amortizarea calculată și evidențiată în balanțele lunilor decembrie 2007, decembrie 2008, respectiv decembrie 2009 urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2006, asupra imobilizărilor corporale aparținând patrimoniului public (mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice) aflate în administrarea institutului, în conformitate cu prevederile legale prezentate la pct. 1 a).

Din verificările efectuate asupra documentelor tehnico – operative prezentate de .X. „.X.”, respectiv fișa mijlocului fix, și registrul pentru evidența mijlocului fix, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” au fost înregistrate sumele de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei, sume reprezentând diferențe din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aferente perioadelor 2005-2007, 2005 – 2008, respectiv 2005 – 2009 care aparțineau domeniului public și privat al statului și nu trebuiau reevaluate și nici calculată amortizarea lunară.

Procedura de reevaluare realizată atât în anul 2002, cât și în anul 2006 a cuprins un număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aflate doar în administrarea institutului și a căror valoare inițială a fost majorată în mod nejustificat.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat:

- valoarea mijlocului fix de natura „clădiri”, respectiv imobilul „clădire pentru animale de experiență G”, a fost menținut eronat în evidența contabilă a anilor 2007, 2008, respectiv 2009, deși această

clădire a fost demolată în luna decembrie 2006, compartimentul financiar – contabilitate calculând amortizare lunară aferentă acestei reevaluări. În luna iulie 2006, membrii Consiliului de administrație au aprobat reevaluarea acestui mijloc fix de natura „clădiri”, cât și demolarea acesteia;

- mijlocul fix mai sus menționat, dat în folosință în anul 1923, înregistrat în evidența contabilă cu suma de X lei și amortizat integral la data de 31.12.1972, a fost reevaluat atât în anul 2002, cât și în anul 2006 cu suma de .X. lei, sumă care a fost înregistrată fără bază legală în evidența contabilă și adăugată la valoarea inițială a clădirii;

- operațiunea de reevaluare a constatat în majorarea valorii de inventar a imobilelor care alcătuiesc domeniul public al statului, aflate în activul patrimonial al institutului, reevaluare efectuată de compartimentul financiar – contabilitate propriu cu acceptul Consiliului de administrare al institutului, dar fără a avea la bază documente justificative privind procedura de reevaluare a bunurilor și fără a se ține cont de prevederile art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și art. 2 alin. (2) lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

- au fost incluse în mod eronat în operațiunea de reevaluare înregistrată în evidența contabilă a .X. „X.”, mijloace fixe de natura „clădiri” și alte construcții specifice a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2002, fapt ce contravine art. 2 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și explicațiile scrise date de .X. „X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de **.X. lei**, aferente anului 2007, în sumă de **.X. lei**, aferente anului 2008 și în sumă de **.X. lei**, aferente anului 2009, înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) .X. „X.” a diminuat rezultatul fiscal aferent anilor 2007, 2008 și 2009 cu sumele de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei

reprezentând cheltuieli aferente anilor fiscali 2006, 2007, respectiv 2008, înregistrate în evidența contabilă în anul 2007 în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA” și 628.21 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru producția de bază”, în anul 2008 în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA” și 614.21 „Cheltuieli cu studiile și cercetările, iar în anul 2009 în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA”, 628.21 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru producția de bază” și în contul 625.24 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit întrucât nu au fost respectate prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) În anii 2007, 2008 și 2009, .X. „X.” a înregistrat în categoria cheltuielilor de exploatare sumele de **.X. lei**, de **.X. lei**, respectiv de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar (piese de schimb, materiale auxiliare, mobilier) depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casate.

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, prin Notele nr. X/26.10.2010 și nr. X/26.10.2010 privind desfășurarea operațiunii de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar casate, institutul a prezentat o situație centralizată a bunurilor scoase din gestiune, fără a prezenta și alte documente justificative, respectiv: proces verbal de aprobare de către Consiliul de administrație privind scoaterea din uz sau declararea bunurilor materiale deteriorate, depreciate, inutilizabile, propuneri privind scoaterea din uz a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar de acest fel, propuneri de măsuri în vederea recuperării sau reântregirii în circuitul economic a acestor bunuri materiale, decizia Consiliului de administrație asupra soluționării propunerilor făcute cu respectarea dispozițiilor în vigoare, privind procedura de verificare a bunurilor casate.

Având în vedere constatările prezentate mai sus, celelalte constatări ale organelor de inspecție fiscală prezentate la pct. 2 b), precum și explicațiile scrise date de .X. „X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că prin operațiunea de scoatere din evidență a bunurilor de

natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar casate efectuată de .X. „.X.” în anii 2007, 2008, respectiv 2009 nu au fost respectate prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 71⁶ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că suma de **.X. lei**, aferentă anului 2007, suma de **.X. lei** aferentă anului 2008 și suma de **.X. lei** aferentă anului 2009 nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

d) Organele de inspecție fiscală nu au admis în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, aferente anilor 2007, 2008 și 2009, cheltuielile în sumă de **.X. lei**, de **.X. lei**, respectiv de **.X. lei** întrucât acestea reprezintă cheltuieli înregistrate în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ conform prevederilor legale menționate la pct. 1 c).

Aferent anului 2007, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

e) În cursul anului 2007, .X. „.X.” a calculat și evidențiat cheltuieli de exploatare privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în sumă de .X. lei, din care a considerat ca fiind deductibile fiscal doar cheltuielile în sumă de .X. lei.

Pentru cheltuielile de asigurare privind bunurile de natura stocurilor, constatate lipsă în gestiune sau degradate, neimputabile, scoase din gestiune în baza hotărârilor Consiliului de administrație al .X. „.X.”, în sumă de **.X. lei**, considerate de institut ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, nu au fost încheiate contracte de asigurare, nefiind astfel respectate prevederile art. 21 alin. (4) lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 41 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

Aferent anii 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

f) În perioadele 01.02.2008 – 31.10.2008, respectiv 01.02.2009 – 31.12.2009, .X. „.X.” a derulat tranzacții comerciale cu SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv conform Monitorului Oficial nr. 144/26.02.2008, valoarea tranzacțiilor fiind în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În vederea confirmării derulării tranzacțiilor comerciale cu contribuabili declarați inactivi conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, respectiv Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, a fost întocmit Procesul verbal nr. .X./09.09.2010, urmare adresei nr. I .X./21.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Întrucât .X. „.X.” a desfășurat tranzacții cu un contribuabil inactiv, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1¹) și alin. (1²), organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de **.X. lei**, respectiv de **.X. lei** aferente anilor 2008 și 2009.

g) În perioadele iunie – decembrie 2008 și ianuarie - februarie 2009, institutul a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal sumele de **.X. lei**, respectiv de **.X. lei** reprezentând contravaloarea unor servicii (lucrări de construcții – montaj, reparații instalații sanitare) prestate de SC .X. SRL.

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, .X. „.X.” nu a prezentat documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor, devize de lucrări, studii de fezabilitate, etc., fapt ce contravine prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit,

cheltuielile în sumă de **.X. lei**, aferente anului 2008 și cheltuielile în sumă de **.X. lei** aferente anului 2009.

Aferent anului 2009, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

h) În perioada 01.06.2009 – 31.12.2009 institutul a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea facturilor de achiziții combustibil (benzină) contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

i) În luna decembrie 2009, **.X. „X.”** a evidențiat în creditul contului 472.04 „Venituri în avans, contracte de cercetare”, Nota contabilă X/X/01.12.2009 cu specificația „X.” cu suma de **.X. lei**, urmare Contractului de finanțare pentru execuție proiecte nr. **.X./CPI/03.09.2008** încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, în calitate de autoritate contractantă.

Obiectul contractului de finanțare îl constituie finanțarea proiectului „Modernizarea infrastructurii de cercetare destinată creșterii, întreținerii și utilizării în experimente și alte scopuri științifice a animalelor de laborator din stațiunea **.X.**”.

Valoarea contractului a fost în sumă de **.X. lei** (sursa buget de stat), din care pentru anul 2008 a fost alocată suma de **.X. lei**, iar pentru anul 2009 suma de **.X. lei**.

Durata contractului de execuție completă a proiectului prevăzută la art. 5 din contractul mai sus menționat a fost de 12 luni, respectiv data de 08.09.2009.

În data de 14.04.2009 între cele două părți contractante a fost încheiat Actul adițional nr. 1 la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr. **X/CPI/03.09.2008** prin care s-a modificat alocarea sumei aferente anului 2009, astfel:

- 46% din valoarea de **.X. lei**, reprezentând suma de **.X. lei**, în baza creditelor de angajament în anul 2009, valoarea contractului pe anul 2009 fiind în sumă de **.X. lei**;

- 54% din valoarea de .X. lei reprezentând suma de .X. lei a fost transferată în anul 2010, valoarea contractului pe anul 2010 fiind în sumă de .X. lei.

Din analiza planului de realizare a proiectului organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- etapa I – evaluarea infrastructurii de cercetare și stabilirea cerințelor și reglementărilor legale privind amenajările de spații pentru creșterea, întreținerea și folosirea animalelor utilizate în experimente, având ca termen data de 02.12.2008;

- etapa II – dezvoltarea/modernizarea infrastructurii de cercetare privind condițiile de mediu și întreținere/folosire a animalelor utilizate în experimente și alte scopuri științifice, având ca termen data de 15.11.2009;

- etapa III – îmbunătățirea infrastructurii în vederea extinderii capacității de cercetare, a gamei de servicii științifice și de monitorizarea acestora, având ca termen 30.09.2010.

Din analiza fișei analitice a contului 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, a fișei analitice a contului 131.0497 „Subvenții pentru investiții – Biscant – Dr. Coman” și a fișei analitice a contului 705 „Venituri din studii și cercetări”, referitor la modul de derulare a contractului anterior precizat, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „X.” a înregistrat în mod eronat nota contabilă nr. .X./015/01.12.2009 cu mențiunea „X.”, în creditul contului 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, respectiv înregistrarea 131.0497 = 472.04 cu suma de **.X. lei**, diminuând astfel nejustificat veniturile impozabile aferente trimestrului IV 2009.

Deficiențele constatate pentru anii 2007, 2008 și 2009 au avut drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent acestor ani cu sumele de .X. lei, de .X. lei respectiv de **.X. lei**.

Astfel, față de impozitul pe profit în sumă de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei declarat de .X. „X.” pentru exercițiile financiare ale anilor 2007, 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei, rezultând o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei** pentru anul 2007, în sumă de **.X. lei** pentru anul 2008 și în sumă de **.X. lei** pentru anul 2009.

În consecință, față de impozitul pe profit declarat de institut în perioada verificată, respectiv trimestrul IV 2005 – 31.12.2009, urmare inspecției fiscale a fost stabilită o obligație suplimentară de plată în contul

impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Urmare punctului de vedere al .X. „X.”, înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. sub nr. .X./04.11.2011, în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La capitolul I – Impozit pe profit, trimestrul IV 2005, dintr-o eroare de redactare a fost menționat și enunțul: „... și art. 2(2c) din HG nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe: „Nu sunt supuse reevaluării imobilizările corporale aparținând patrimoniului public ...”.

De asemenea, s-a constatat faptul că urmare unei erori de redactare, la paginile 14 și 15 a fost înscris anul 2005 și nu anul 2002, data efectuării operațiunii de reevaluare.

- Referitor la cheltuielile înregistrate în baza unor înscrisuri care nu au calitatea de document justificativ, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „X.” nu a prezentat în original documentele justificative (facturi fiscale) aferente perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv perioada 01.08.2005 – 31.12.2009, iar evidența contabilă pentru această perioadă nu a fost întocmită în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și pct. A din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Urmare aspectelor constatate cu privire la modul defectuos de prezentare, completare și arhivare a documentelor justificative și contabile înregistrate în evidența contabilă a .X. „X.” (peste 50% din facturile prezentate nu cuprindeau informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (8) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar peste 80% din facturi au fost prezentate în copie) organele de inspecție fiscală au procedat la comunicarea și îndrumarea verbală a institutului și la comunicarea în scris cu privire la remedierea și corectarea acestor deficiențe, prin transmiterea adreselor înregistrate la .X. „X.” sub nr. .X./15.07.2010 și nr. .X./26.10.2010.

Prin adresele nr. .X./16.11.2011 și nr. .X./18.11.2011, .X. „.X.” a prezentat pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2009 facturile menționate în anexele la proiectul Raportului de inspecție fiscală, facturi corectate în conformitate cu prevederile art. 159 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai puțin un număr de 68 facturi, din care 9 au fost emise de SC .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au modificat următoarele:

Pentru anii 2005, 2006, 2007, 2008 și 2009 din sumele de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în baza unor înscrisuri care nu dețin calitatea de document justificativ, institutul a justificat sumele de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei prin prezentarea facturilor corectate.

Pentru diferențele în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei, institutul nu a prezentat facturile corectate în conformitate cu prevederile legale în vigoare, fapt ce a avut drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006, 2007, 2008 și 2009 cu sumele de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei.

Astfel, față de impozitul pe profit declarat de .X. „.X.”, pentru anii 2005 – 2009, respectiv .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- pentru exercițiul financiar 2005, o obligație de plată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**
- pentru exercițiul financiar 2006, o obligație de plată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**
- pentru exercițiul financiar 2007, o obligație de plată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**
- pentru exercițiul financiar 2008, o obligație de plată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**
- pentru exercițiul financiar 2009, o obligație de plată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei**.

Referitor la celelalte constatări ale organelor de inspecție fiscală care au condus la stabilirea impozitului pe profit, s-a constatat că argumentele prezentate de institut în punctul de vedere formulat de acesta sunt nefondate.

În consecință, față de impozitul pe profit declarat de .X. „.X.” în perioada verificată, urmare inspecției fiscale a fost stabilit un impozit pe profit în sumă totală de **.X. lei**, față de suma inițială de .X. lei stabilită prin proiectul Raportului de inspecție fiscală.

Pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. TVA deductibilă:

a) Organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 11 alin. (1¹) și alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat .X. „.X.” dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă într-un număr de X facturi emise în perioada 01.02.2008 – 31.12.2009 de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv conform Monitorului Oficial nr. 144/26.02.2008.

În vederea confirmării derulării tranzacțiilor comerciale cu contribuabili declarați inactivi conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, respectiv Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, a fost întocmit Procesul verbal nr. .X./09.09.2010, urmare adresei nr. I .X./21.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

b) În perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „.X.” a dedus în mod eronat TVA în sumă de **.X. lei** prin înregistrarea facturilor emise de diverși furnizori într-un an anterior celui în care au fost înregistrate în evidența contabilă a institutului, fapt ce contravine prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Organele de inspecție fiscală nu au acordat institutului dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei** întrucât acesta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, deși acestea au fost solicitate, documentele justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor, devize de lucrări, studii de fezabilitate, etc., prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor care au făcut

obiectul unui număr de X contracte încheiate cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, în perioada 2008 – 2009, fapt pentru care s-a constatat nerespectarea prevederilor art. 134¹ alin. (1), alin. (4) și art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) Din verificarea documentelor în baza cărora .X. „.X.” a dedus TVA, s-a constatat că în X de cazuri, acestea nu au fost completate cu toate informațiile obligatorii, respectiv a fost înscris un alt cod de înregistrare fiscală decât cel al institutului, contrar prevederilor art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat institutului dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** întrucât nu au fost respectate, pentru anii 2005 și 2006 prevederile art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 46 alin. (1), respectiv pct. 51 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anii 2007, 2008 și 2009 prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 46 alin. (1), pct. 51 alin. (1), respectiv pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a dedus eronat TVA în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de carburanți auto efectuate în perioada 01.06.2009 – 31.12.2009, întrucât au fost încălcate prevederile art. 145¹ alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

2. TVA colectată:

a) În perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, .X. „.X.” nu a cuprins în baza de impozitare a TVA, contravaloarea bunurilor de natura stocurilor degradate din punct de vedere fizic și/sau calitativ care nu mai pot fi folosite conform scopului și destinației inițiale, scoase din gestiune, în sumă totală de .X. lei și pentru care nu a fost evidențiată TVA aferentă.

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, institutul nu a făcut dovada că stocurile degradate îndeplinesc cumulativ condițiile

prevăzute la pct. 7 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, s-a constatat că prin necuprinderea în baza de impozitare a TVA a contravalorii bunurilor constatate degradate, au fost încălcate prevederile art. 128 alin. (8) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea TVA colectată cu suma de **.X. lei**.

b) În perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, .X. „.X.” a înregistrat operațiuni de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și obiectelor de inventar (piese de schimb, minicalculatoare, radiatoare, mobilier), depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casate, fără respectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, precum și cele ale pct. 71⁶ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

S-a constatat că institutul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte vânzarea, casarea sau imputarea contravalorii bunurilor în cauză.

Organele de inspecție fiscală au constatat că necuprinderea în categoria operațiunilor impozabile a contravalorii bunurilor constatate lipsă în gestiune, în sumă totală de .X. lei, contravine prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru baza de impozitare a TVA reprezentând contravaloarea bunurilor constatate lipsă în gestiune, în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. c și art. 140 alin. (1) din legea mai sus menționată și pct. 18 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

c) În perioada septembrie 2009 – decembrie 2009, .X. „.X.” nu a cuprins în baza de impozitare a TVA operațiuni impozabile în valoare totală de .X. lei, reprezentând livrări de vaccin gripal pandemic (produs finit) efectuate de institut în calitate de contractor și Ministerul Sănătății, în calitate de contractant, în baza „contractului de finanțare” nr.

.X./2009, al cărui obiect l-a constituit producerea, punerea pe piață și livrarea a X doze vaccin antigripal cu tulpină pandemică, prețul contractului fiind de .X. lei, cu termen de finalizare 31.12.2009.

În perioada 08.10.2009 – 15.12.2009, institutul a întocmit devizele post calcul și a facturat către Ministerul Sănătății contravaloarea a 4 etape de fabricație, în valoare totală de .X. lei.

În data de 15.12.2009, institutul a întocmit devizul post calcul și a facturat Ministerului Sănătății contravaloarea ultimei faze, respectiv faza IV, care încheia procesul de fabricație și livrare a produsului final, deși .X. „.X.” nu livrase decât cantitatea de .X. doze și nu cea de .X. doze vaccin, așa cum era prevăzut în contract.

Începând cu data de 25.11.2009, .X. „.X.” a înregistrat în patrimoniu, în baza bonurilor de predare și a fișei de magazie, cantitatea de .X. doze la prețul de producție de .X. lei/doză, prețul total fiind de .X. lei (.X.*9%).

Contravaloarea livrărilor de doze facturate fără TVA de către .X. „.X.” a fost stabilită la nivelul contravalorii devizelor postcalcul pentru executarea producției produs finit, respectiv vaccinul gripal pandemic, comandată de către Ministerul Sănătății.

Institutul a facturat și încasat în totalitate suma contractată, deși a livrat doar cantitatea de .X. doze vaccin, pentru care trebuia să încaseze suma de .X. lei.

La întocmirea facturilor către Ministerul Sănătății, .X. „.X.” nu a înscris valoarea TVA, deși activitatea institutului a fost de producție vaccin pandemic gripal și nu de cercetare în domeniu, înregistrând eronat în evidența contabilă valoarea totală a facturilor în contul 705 "Venituri din studii și cercetări" și nu în contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" (la care se aplică TVA).

Din verificarea facturilor emise de institut, s-a constatat că în acestea a fost înscris „contravaloare faza fabricatie” fără să fie menționată cantitatea de doze de vaccin aferentă fiecărei faze de producție, prețul unitar al fiecărei doze de vaccin și TVA aferentă, fiind astfel încălcate prevederile art. 125[^]1 alin. (1) și art. 155 alin. (5) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin neînscrierea în facturile mai sus menționate a cantităților de vaccin livrate, a prețului și TVA aferentă, .X. „.X.” nu a calculat, evidențiat și virat TVA în sumă de .X. lei.

Operațiunile mai sus menționate, necuprinse în baza de impozitare a TVA, au fost raportate în deconturile de TVA în mod eronat la rândul 12 „Regularizări de taxa colectată”, fără a fi evidențiată și TVA aferentă acestor operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod nejustificat institutul a considerat că aceste operațiuni nu se cuprind în baza de impozitare a TVA, în condițiile în care taxele respective reprezintă un element de cost, alături de celelalte elemente (salarii, combustibil, amortizare, etc.) care compun suma cheltuielilor de producție efectuate de institut, reflectate în prețul de cost pentru producerea dozelor de vaccin gripal comandate de către beneficiar.

În conformitate cu precizările menționate în Circulara FN/2007 emisă de Ministerului Finanțelor Publice, contractul de finanțare nr. .X./2009 se încadrează în categoria acțiunilor directe, conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație în care rezultatele sau consecințele activității de cercetare – dezvoltare aparțin finanțatorului, fapt pentru care contractorul, respectiv .X. „.X.” are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii utilizate în vederea realizării proiectului, dar în același timp trebuie să colecteze TVA.

Având în vedere cele de mai sus, precum și constatările prezentate la cap. I, pct. 1.6, lit. h din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea pro ratei, recalculare aplicată asupra conturilor de venituri și a altor conturi similare veniturilor înregistrate de contribuabili, constatându-se că în perioada 01.09.2009 – 31.12.2009 institutul verificat a diminuat baza impozabilă cu TVA colectată în sumă de .X. lei.

Necuprinderea în baza de impozitare a TVA aferentă livrărilor de produse finite (doze de vaccin gripal pandemic) către Ministerul Sănătății contravine prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a și art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu consecința diminuării TVA colectată cu suma de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.

lei, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Urmare punctului de vedere al .X. „.X.”, înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. sub nr. .X./04.11.2011, în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitor la TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Din verificarea efectuată asupra documentelor în baza cărora institutul a dedus TVA, s-a constatat că un număr de X facturi nu conțin toate informațiile obligatorii, respectiv au înscris un alt cod de înregistrare fiscală decât cel al .X. „.X.”, fapt ce contravine prevederilor art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar un număr de X facturi au fost prezentate în copie.

Prin adresele .X. „.X.” nr. .X./16.11.2011 și nr. .X./18.11.2011 au fost prezentate, pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2009, facturile menționate în anexele la proiectul raportului de inspecție fiscală, corectate conform art. 159 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai puțin un număr de 68 facturi, din care 9 au fost emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv.

În consecință, organele de inspecție fiscală au acordat institutului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile corectate, diferența în sumă de **.X. lei** reprezintă TVA neacceptată la deducere înscrisă în documentele justificative care nu au fost corectate conform prevederilor legale mai sus menționate.

- În ceea ce privește constatările prezentate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 2 c), organele de inspecție fiscală au constatat că urmare verificărilor efectuate de către auditorii publici externi ai Curții de conturi a fost întocmit Procesul verbal nr. .X./12.04.2010, constatându-se că institutul nu a calculat, nu a colectat și virat TVA aferentă veniturilor obținute pentru producerea și livrarea dozelor de vaccin gripal pandemic.

Astfel, au fost dispuse măsuri cu privire la calculul TVA aferentă operațiunilor consemnate în contractul de finanțare nr. .X./2009 încheiat cu Ministerul Sănătății, stabilindu-se în sarcina institutului înregistrarea și virarea la bugetul de stat a TVA estimată în suma de .X. lei, precum și accesoriile aferente, până la data de 30.06.2010.

.X. „X.” a achitat în data de 21.04.2010 suma de .X. lei reprezentând TVA calculată potrivit constatărilor efectuate de auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi, mai sus menționate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea pro – ratei, recalculare aplicată asupra conturilor de venituri și a altor conturi similare veniturilor înregistrate de institut, fapt pentru care au constatat că în perioada 01.09.2009 – 31.12.2009, .X. „X.” a diminuat baza impozabilă a TVA cu suma de .X. lei.

Urmare recalculării pro – ratei, a fost stabilită o diferență suplimentară în sumă de **.X. lei** (TVA neconstituită de institut la data de 31.12.2009) reprezentând TVA aferentă livrărilor de vaccin pandemic, din care în data de 21.04.2010 institutul a achitat suma de .X. lei, iar pentru diferența în sumă de X lei au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, până la data de 20.11.2011.

Având în vedere cele de mai sus, urmare inspecției fiscale, pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2009, a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă de **.X. lei**, față de suma inițială de .X. lei.

Pentru TVA în sumă de .X. au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Referitor la fondul special de încadrare în muncă a persoanelor cu handicap organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.08.2005 – 31.12.2009, .X. „X.” a avut obligația de a calcula această contribuție prin aplicarea procentului de 4% asupra numărului total de angajați, pentru diferența locurilor de muncă pentru care institutul nu a încadrat personal cu handicap înmulțită cu 50% din salariul minim brut pe țară, conform prevederilor art. 77 alin. (3) lit. a din Legea nr. 448/2006.

Urmare inspecției fiscale, s-a constatat că .X. „X.” avea obligația să constituie contribuția la fondul special de încadrare în muncă a persoanelor cu handicap astfel:

- pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, conform art. 15 din Legea nr. 343/2004 de modificare a art. 42 și art. 43 pct. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu

modificările și completările ulterioare. Pentru această perioadă institutul nu a virat și nu a declarat contribuția la fondul special de încadrare în muncă a persoanelor cu handicap.

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, conform art. 77 din Legea nr. 448/2006. Pentru această perioadă institutul a aplicat în mod eronat procentul de 0,4% și nu procentul de 4% asupra numărului total de angajați, pentru diferența locurilor de muncă în care nu au fost încadrate persoane cu handicap, înmulțită cu 50% din salariul minim brut pe țară.

Întrucât urmare inspecției fiscale s-a constatat că .X. „.X.” nu a depus la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă, în conformitate cu art. 42 alin. (1) din Legea nr. 519/2002, solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap, pentru perioada 01.03.2006 – 31.05.2006, a fost stabilită o contribuție la fondul special de încadrare în muncă a persoanelor cu handicap, în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

Referitor la impozitul pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În anul 2006, .X. „.X.” a încheiat cu .X. .X. Austria contractele de prestări servicii nr. .X./13.11.2006, în valoare de .X. euro care a avut ca obiect „proiectare conceptuală cu proiecte tehnice pentru producția de masa” și nr. .X./13.11.2006 în valoare de .X. euro care a avut ca obiect „proiectare conceptuală cu proiecte tehnice pentru producția de preparate farmaceutice și logistica”, contracte pentru care institutul nu a constituit și virat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente aferent în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. „.X.” nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală al X X Austria, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 13 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2006 .X. „.X.” a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii în copie, aparținând furnizorilor externi .X. .X. Italia și .X. Rom001,

pentru care nu a constituit și virat, în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în sumă de **.X. lei** pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

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

A. Referitor la vicii procedurale care generează nulitatea absolută a actelor administrative fiscale – raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere invocate de .X. “.X.”

A.1. În ceea ce privește excepția invocată de către .X. “.X.” referitoare la încălcarea competenței pentru efectuarea inspecției fiscale, respectiv faptul că Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală 3 - contribuabili mijlocii, nu avea competența de a efectua controlul, pe motiv că, potrivit O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 *privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili*, institutul are calitatea de mare contribuabil, figurând la poziția 1.X., iar, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(1) și art.4 din O.P.A.N.A.F. nr.2311/2007 *privind condițiile de delegare a competenței de efectuare a inspecției fiscale altui organ de inspecție fiscală*, respectiv potrivit prevederilor O.M.F.P nr.753/2006 *privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili*, formalitățile prevăzute pentru delegarea de competență din partea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au fost îndeplinite, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.99 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **în forma în vigoare începând cu data de 31.07.2007, “Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să**

administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

iar conform pct.6 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.19/2008 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României nr.163 din 3 martie 2008, alineatul (2) al articolului 99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost modificat, având următorul cuprins:

”(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.”

Prin urmare, se reține că, potrivit textului de lege din teza I-a a alin.(2) al art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Totodată, se reține că, începând cu data de 1 august 2009, potrivit Anexei 1 - ***Lista contribuabililor mijlocii care urmează a fi administrați de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii a municipiului .X. din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. începând cu data de 1 august 2009*** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2401/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1074/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a contribuabililor mijlocii, ***.X.*** ***“.X.” are calitatea de contribuabil mijlociu, figurând la poziția 2032.***

De asemenea, se reține că, potrivit art.IV alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2759 din 30 noiembrie 2010 privind abrogarea unor ordine ale ministrului finanțelor publice în domeniul administrării contribuabililor mari și mijlocii ***“[...] contribuabilii mijlocii prevăzuți în anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.401/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului***

finanțelor publice nr. 1.074/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a contribuabililor mijlocii, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 533 din 31 iulie 2009, cu modificările și completările ulterioare, [...] vor rămâne în administrarea organelor fiscale competente până la data intrării în vigoare a prezentului ordin.”, respectiv până la data de 31.12.2010, iar potrivit alin.(2) al aceluiași articol “Începând cu data de 1 ianuarie 2011, contribuabilii mari și mijlocii prevăzuți la alin. (1) vor fi predați spre administrare organelor fiscale competente potrivit legii, pe bază de protocol de predare-primire încheiat între organele implicate.”

Astfel, se reține că, începând cu data 1 ianuarie 2011, .X. “X.” figurează la poziția 1.X. din Anexa 2 - **Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Așadar, având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că, în perioada 01.08.2009-31.12.2010, .X. “X.” a avut calitatea de contribuabil mijlociu, fiind administrat de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., iar începând cu data de 01.01.2011, a dobândit calitatea de mare contribuabil, intrând astfel în administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că, urmare Avizului de inspecție fiscală nr..X./03.06.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X., Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală X - Contribuabili mijlocii, au efectuat o inspecție fiscală generală la .X. “X.”, care a fost înscrisă în Registrul unic de control seria A nr.X la nr.crt.XXXX 2011.

Față de cele reținute mai sus, respectiv faptul că la data începerii inspecției fiscale (28.06.2010), .X. “X.” avea calitatea de contribuabil mijlociu, fiind administrat de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., pentru ca pe parcursul derulării inspecției fiscale să dobândească calitatea de mare contribuabil (01.01.2011), și având în vedere susținerile contestatarului, învederăm prevederile stipulate la lit.G pct.1) și pct.2) din Anexa 1 – *Procedura de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii în vederea aplicării Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.074/2006 privind organizarea activității*

de administrare a contribuabililor mijlocii la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. la Ordinul nr.1340/2006 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii în vederea aplicării Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1.074/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., potrivit căroră:

“G. Procedura de inspecție fiscală și procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale ale contribuabililor mijlocii administrați la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X.

1. Activitatea de inspecție fiscală se desfășoară în baza titlului VII din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea de inspecție fiscală a contribuabililor mijlocii din municipiul .X. se efectuează de personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X..

2. Acțiunile de inspecție fiscală începute de orice echipă de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. se va finaliza de această echipă, iar actul de control încheiat va fi avizat și aprobat de conducerea activității de inspecție fiscală din cadrul administrației finanțelor publice a sectorului de care aparține contribuabilul verificat sau din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în cazul în care contribuabilul face parte din categoria contribuabililor mijlocii. Actul de control se va transmite la administrația finanțelor publice a sectorului în a cărui administrare este contribuabilul, dacă acesta nu face parte din categoria contribuabililor mijlocii.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate, se reține că acțiunile de inspecție fiscală începute de organele de inspecție fiscală, respectiv de personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. la agenții economici care pe parcursul derulării inspecției fiscale au dobândit calitatea de mari contribuabili se vor finaliza de echipa de inspecție fiscală care le-au început.

Așadar, având în vedere aceste prevederi legale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. au procedat la finalizarea acțiunii de inspecție fiscală demarată în data de 28.06.2010 la contribuabilul mijlociu .X. “.X.”, ce a dobândit pe parcursul desfășurării inspecției fiscale,

respectiv la data de 01.01.2011, calitatea de mare contribuabil, potrivit Anexei 2 - *Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011* din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, excepția de procedură ridicată de către .X. “.X.” referitoare la *încălcarea competenței pentru efectuarea inspecției fiscale*, respectiv faptul că Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală X - contribuabili mijlocii, nu avea competența de a efectua inspecția fiscală, nu este întemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, iar argumentele aduse de contestatar în susținerea acestei excepții, în cazul particular în care, pe parcursul derulării acțiunii de inspecție fiscală calitatea contribuabilului supus verificării se modifică, în speță, din contribuabil mijlociu administrat de către Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., .X. “.X.” a dobândit calitatea de mare contribuabil, intrând astfel în administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, devin caduce atâta timp cât au fost stipulate prevederi legale exprese privind procedura de finalizare a acțiunilor de inspecție fiscală.

Referitor la invocarea nulității absolute atât a raportului de inspecție fiscală cât și a deciziei de impunere aferentă, motivată de faptul că actele administrative au fost încheiate de un organ fiscal incompetent, această excepție urmează a fi tratată la punctul următor, respectiv pct. A.2.

A.2. În ceea ce privește excepția invocată de către .X. “.X.” privind nulitatea absolută a actelor administrative fiscale – raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, motivată de faptul că :

- organele de inspecție fiscală au depășit durata maximă de efectuare a inspecției fiscale, respectiv faptul că inspecția fiscală a durat 9 luni și 28 de zile, fiind astfel încălcate prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală;

- Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., nu avea competența de a efectua inspecția fiscală, întrucât, potrivit O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, institutul are calitatea de mare contribuabil, figurând la poziția X;

- raportul de inspecție fiscală este neuniform, conținând vicii de standardizare, respectiv erori de redactare în sensul că numerotarea

punctelor de la 1.3. la 1.7. a urmărit cei cinci ani fiscali care au făcut obiectul controlului, și anume 2005-2009, iar pentru anul 2008, s-a redactat 1.5. identic cu anul 2007, în loc de 1.6., ceea ce a condus ca anul 2009 să fie standardizat cu 1.6. în loc de 1.7.;

- data raportului de inspecție fiscală este neconformă, și anume data acestui act administrativ este 24.11.2011, în condițiile în care conducerea institutului a semnat, luând la cunoștință, anexele la raport în data de 25.11.2011;

- nu au fost comunicate toate anexele la raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care acestea fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală, iar absența unui număr important de anexe reprezintă un viciu formal, întrucât acestea conțin detalierea modului de determinare a creanțelor fiscale și accesorii;

- data de finalizare a inspecției fiscale lipsește, respectiv data finalizării inspecției fiscale comunicată verbal de către echipa de inspecție fiscală a fost 20.10.2011, însă aceasta nu a corespuns cu data calculării accesorilor nominalizate în decizia de impunere, și anume 20.11.2011;

- există neconcordanțe între sumele stabilite pe capitole din raportul de inspecție fiscală și cele din sentința care stă la baza emiterii deciziei de impunere, și anume quantumul accesorilor nominalizate în conținutul raportului de inspecție fiscală pe fiecare capitol unde au fost stabilite debite suplimentare nu corespunde cu cel din capitolul VI "Sinteza concluziilor";

- există erori, și anume de calcul, de adiție etc., în tabelele și sintezele din raportul de inspecție fiscală, erori care denaturează conținutul, quantumul creanțelor fiscale principale și accesorii;

- obligația de audiere a contribuabilului nu a fost îndeplinită, respectiv faptul că discuția finală, care a fost stabilită pentru data de 24.10.2011, ora 10,00, așa cum rezultă din adresa nr..X./24.10.2011, nu a avut loc, nu a fost materializată într-un înscris, întrucât, în fapt, conducerea .X. ".X." a luat la cunoștință despre înștiințarea privind discuția finală în data de 25.11.2011, când a fost invitată la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru semnarea anexelor la raportul de inspecție fiscală, astfel că echipa de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.9, respectiv art.107 din Codul de procedură fiscală;

- organele de inspecție fiscală nu au motivat în fapt și în drept respingerea punctului de vedere formulat, prin care a respins majoritatea constatărilor echipei de inspecție fiscală, a prezentat dovezi, motive de fapt și de drept în sprijinul celor afirmate, a sesizat o serie de erori, fiind încălcate astfel dispozițiile imperative ale art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.X./24.11.2011, se reține că, potrivit prevederilor art.109 alin.(1)-(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

iar, potrivit prevederilor art.85 alin.(1) din același act normativ:

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

Totodată, în conformitate cu prevederile art.86 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ, premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță.

Totodată, se reține că din punct de vedere procedural ***soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*** este reglementată special la Titlul IX din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar posibilitatea de contestare este prevăzută la art.205 din același act normativ, care la alin.(1) prevede ***“Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”***

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, se reține că **actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză este Decizia de impunere nr..X./24.11.2011**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011.

Astfel, se reține că, potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:**

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

or, în conformitate cu aceste prevederi legale, argumentele aduse de contestatar în constatarea nulității actului administrativ fiscal atacat, respectiv a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, nu sunt de natură a atrage nulitatea acestuia.

Totodată, analizând Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta conține toate elementele a căror lipsă, expres stipulată de către

legiuitor, ar fi de natură a atrage nulitatea actului administrativ fiscal atacat, potrivit prevederilor mai sus citate.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele aduse de contestatar în susținerea constatării nulității actului administrativ fiscal atacat, în speță a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, excepția ridicată nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Mai mult, în subsidiar, față de argumentele aduse de contestatar în susținerea constatării nulității actului administrativ fiscal atacat, care așa cum s-a reținut mai sus nu sunt de natură a atrage nulitatea acestuia, se rețin următoarele:

- referitor la depășirea de către organele de inspecție fiscală a duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale, acestea încălcând astfel prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că termenul prevăzut de maxim 6 luni este un termen de recomandare menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu unul de decădere, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea acestuia, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere;

- în ceea ce privește invocarea necompetenței materiale a organului de inspecție fiscală care a efectuat activitatea de inspecție fiscală, se reține că, potrivit celor expuse la Capitolul III, pct.A.1 din prezenta decizie, excepția privind necompetența Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. de a efectua inspecția fiscală ridicată de contestatar este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației;

- referitor la invocarea neconcordanței între sumele stabilite pe capitole din raportul de inspecție fiscală și cele din sinteza care stă la baza emiterii deciziei de impunere, la existența unor erori de calcul, de adiție etc., în tabelele și sintezele din raportul de inspecție fiscală, se reține că aceste argumente vizează, în fapt, analiza pe fond a cauzelor care fac obiectul contestației și nu excepțiile în procedura de soluționare a contestațiilor, acestea urmând a fi tratate și analizate separat în cadrul

Capitolului III, în funcție de argumentele aduse de contestatar pentru fiecare debit stabilit suplimentar;

- în ceea ce privește invocarea prevederilor art.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora la alin.(1) este stipulat „*Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*”, și ale art.107 din același act normativ, referitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, precum și dreptul acestuia de a prezenta, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, se reține, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, că, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, în vederea clarificării aspectelor constatate cu privire la o parte din operațiunile efectuate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală, prin note explicative, au solicitat explicații scrise atât doamnei X, în calitate de director economic al Departamentului financiar-contabilitate, cât și domnului X, în calitate de șef al serviciului administrativ din cadrul institutului în perioada 2005 – 2009.

Totodată, se reține că, prin adresa nr..X./04.11.2011, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr.X/04.11.2011, .X. “.X.” a formulat un punct de vedere cu privire la constatările consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală, punct de vedere asupra căruia organul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale, și-a exprimat opinia motivată, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, Capitolului VI – *Sinteza constatărilor inspecției fiscale*.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont la stabilirea debitelor suplimentare, respectiv modificând o parte din acestea în sensul micșorării, de faptul că ulterior formulării punctului de vedere, .X. “.X.”, prin adresele nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, înregistrate la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, a prezentat o parte (mai puțin un număr de X facturi, din care un număr de X facturi emise de S.C. .X. S.R.L. – contribuabil declarat inactiv conform Monitorului Oficial nr.144 din data de 26.02.2008) din facturile menționate în anexele la proiectul

raportului de inspecție fiscală, corectate în conformitate cu prevederile art.159⁴ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu titlu de exemplificare, se reține că, în anul 2005, din suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în baza unor înscrisuri care nu dețineau calitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile legale, .X. “.X.”, prin prezentarea facturilor fiscale corectate, a justificat suma de .X. lei, astfel că doar pentru diferența de .X. lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat facturile corectate în conformitate cu prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor aferente acestor facturi.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că .X. “.X.” nu a fost prejudiciat în dreptul de a fi ascultat și informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și, mai mult, acesta și-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma inspecției fiscale efectuate, iar echipa de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, s-a pronunțat asupra punctului de vedere exprimat de contribuabil, respectiv asupra documentelor depuse ulterior comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală și a formulării punctului de vedere, fapt pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea contestatarului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.9, art.107 și art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatar, respectiv ***viciile procedurale care generează nulitatea absolută a actelor administrativ fiscale – raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere*** invocate de .X. “.X.”, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

B. Referitor la solicitarea .X. “.X.” de suspendare a executării actelor fiscale contestate, în speță a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, .X. “.X.” solicită suspendarea pe cale administrativă a actelor fiscale atacate, motivat de faptul că punerea în executare a acestor acte are un impact negativ asupra activității institutului, generând prejudicii imposibil de recuperat.

În drept, prevederile referitoare la suspendarea actului administrativ fiscal sunt stipulate la art.215 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) și alin.(2) ale acestui articol:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Potrivit acestor prevederi legale, executarea actului administrativ fiscal nu se suspendă prin introducerea contestației pe calea administrativă de atac, contribuabilul având dreptul de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, instanța competentă putând suspenda executarea cu îndeplinirea de către contribuabil a anumitor condiții.

Totodată, potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate, și ținând cont de faptul că, potrivit celor precizate la Capitolul III, pct.A2, titlul de creanță împotriva căruia contribuabilul putea formula contestație, respectiv actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză este Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că solicitarea .X. *„X.” de suspendare pe cale administrivă a actelor fiscale contestate*, în speță a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011, intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

C. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

C.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a impozitului pe profit în cuantumul mai sus menționat, urmare neacordării în perioada trim.IV 2005 - 31.12.2009 a dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea aferente unor mijloace fixe complet amortizate la 31.12.2001 și reevaluate în anii 2002 și 2006, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat prevederile legii fiscale aplicabile speței.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în **trimestrul IV 2005**, .X. „X.” a înregistrat în contul 681 *“Cheltuieli de exploatare pentru amortizări și provizioane”* suma de **.X. lei** reprezentând amortizarea calculată urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2002 asupra unui număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aparținând patrimoniului public și aflate în administrarea institutului, procedura de reevaluare fiind efectuată în baza Raportului de evaluare a mijloacelor fixe de natura clădiri grupa I și construcții speciale subgrupa II – construcții speciale întocmit de SC .X. SRL la data de 31.12.2002, raport ce nu a fost acceptat și avizat de Consiliul de administrare al .X. „X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că institutul a înregistrat în anul 2005 în soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” suma totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă diferența din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, mijloace fixe care erau integral amortizate la data de 31.12.2001 și care aparțineau patrimoniului public al statului, precum și faptul că operațiunea de reevaluare a constat în majorarea valorii de inventar a acestor imobile și construcții speciale, fiind astfel încălcate prevederile art.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și art.2 alin.(2) lit.c din Hotărârea Guvernului nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a înregistrat în contul 681 *„Cheltuieli de exploatare pentru amortizări și provizioane”* suma de .X. lei, aferentă anului **2006**, suma de .X. lei, aferentă anului **2007**, suma de .X. lei aferentă anului **2008** și suma de .X. lei aferentă anului **2009**, reprezentând amortizarea calculată și evidențiate în balanțele lunilor decembrie 2006, decembrie 2007, decembrie 2008, respectiv decembrie 2009 urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2006, asupra imobilizărilor corporale aparținând patrimoniului public și privat al statului (mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”) aflate în administrarea institutului.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că procedura de reevaluare realizată în anul 2002 și în anul 2006 a cuprins un număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aflate în activul patrimonial al institutului și a căror valoare inițială a fost majorată în anul 2006 cu suma de .X. lei, repartizată astfel:

- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – sediul central – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – stațiunea .X. – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – punct de lucru Iași – .X. lei;
- mijloace fixe de natura „clădiri” și construcții specifice – stațiunea Darvari – .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006-2009 institutul a înregistrat în soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare”:

- suma de .X. lei, din care suma de .X. lei, reprezentând diferența din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aferente anului 2006, care aparțineau domeniului public și privat al statului;

- suma de .X. lei, reprezentând diferențe din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aferente perioadei 2005-2007, care aparțineau domeniului public și privat al statului;

- suma de .X. lei, reprezentând diferențe din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aferente perioadei 2005-2008, care aparțineau domeniului public și privat al statului;

- suma de .X. lei, reprezentând diferențe din reevaluare pentru mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale”, aferente perioadei 2005-2009, care aparțineau domeniului public și privat al statului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de reevaluare efectuată în anul 2006 a constatat în majorarea valorii de inventar a imobilelor și construcțiilor speciale care alcătuiesc domeniul public al statului, aflate în activul patrimonial al institutului și a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2002, reevaluarea fiind efectuată prin compartimentul financiar – contabilitate propriu cu acceptul Consiliului de administrare al institutului, dar fără să fie respectate procedurile privind această operațiune și fără a avea la bază documente justificative, fără a se ține cont de prevederile art.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și art. 2 alin.(2) lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a majorat valoarea mijloacelor fixe de natura „clădiri și construcții speciale” cu sumele mai sus menționate, sume ce au fost înregistrate fără bază legală și fără existența unor documente justificative în evidența contabilă a institutului, astfel că acesta a calculat și inclus în mod eronat în contul 681 *“Cheltuieli de exploatare pentru amortizări și provizioane”*, sumele de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei respectiv .X. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se

facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, .X. “.X.” susține că organele de inspecție fiscală, pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, au invocat un temei legal eronat, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, în condițiile în care regimul fiscal al cheltuielilor cu amortizarea este reglementat de art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.21 alin.(3) lit.i) din același act normativ.

De asemenea, institutul susține că echipa de inspecție fiscală are constatări contradictorii, în sensul că admite posibilitatea aplicării amortizării, respectiv pentru perioada anterioară anului 2005 motivația respingerii deductibilității este faptul că a intervenit amortizarea integrală – art.2 alin.(2) din H.G. nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale, iar ulterior, pentru perioada de după anul 2005 respingerea la deductibilitate a amortizării este motivată de art.2 alin.(2) lit.c) din H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale aparținând domeniului public, precum și faptul că organele de inspecție fiscală fac confuzie între activul patrimonial și patrimoniul propriu, respectiv capitalul propriu conform bilanțului, și bunurile din domeniul public al statului în raport de bunurile din domeniul privat al statului, afirmând că în conformitate cu datele din situațiile financiare și din inventare rezultă că bunurile la care s-a aplicat reevaluarea și respectiv amortizarea nu fac parte din bunurile din domeniul public al statului.

Totodată, .X. “.X.” susține că suma de .X. lei exclusă la deducere de către organele de inspecție fiscală pentru trimestrul IV 2005 este eronată și nu corespunde cu sumele înregistrate în contul de cheltuieli cu amortizarea clădirilor (contul 681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” în corespondență cu contul 2812 “Amortizarea construcțiilor”), și anume amortizarea calculată pentru clădiri aferentă întregului an fiscal 2005 este în sumă de .X. lei, iar pentru perioada august-decembrie 2005 este în sumă de .X. lei, deci mai mică decât suma nominalizată de echipa de inspecție fiscală ca fiind aferentă trimestrului IV, sens în care anexează fișa contului 28120 “Amortizarea construcțiilor” și bilanța de verificare analitică la 31.12.2005 (anexa nr.1).

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Conform prevederilor legale citate mai sus, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în limita prevăzută la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol care reglementează **amortizarea fiscală** și care la alin.(1) prevede:

*“(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.**”*

Totodată, la alin.(2), respectiv alin.(5) ale aceluiași articol este stipulat:

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

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

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

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

[...]

*(5) **Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:***

a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

b) costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau produse de către contribuabil;

c) valoarea de piață, pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, prin mijloc fix amortizabil înțelegându-se orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare, respectiv cost de achiziție, cost de producție sau valoare de piață, după caz, mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Cu alte cuvinte, pentru determinarea profitului impozabil nu sunt considerate cheltuielile deductibile, și anume nu se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe care nu sunt amortizabile, respectiv nu îndeplinesc cumulativ condițiile expres stipulate de legiuitor, mai sus menționate.

În ceea ce privește regimul fiscal al mijloacelor fixe amortizabile, se reține art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”

iar, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009, prevede:

“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a

acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. **Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.**”

Totodată, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în forma în vigoare până la 31.12.2006, următoarele:

“71⁵. [...] Pentru determinarea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.”

iar, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

“71⁵. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.

[...]

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată.”

Prin urmare, potrivit prevederilor în vigoare până la data de 31.12.2006, se reține că pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora, iar pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată, în valoarea de intrare fiscală fiind incluse și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Potrivit prevederilor în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009, se reține că pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă, iar pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată, în valoarea de intrare fiscală fiind incluse și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Totodată, se reține că, pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, va fi luată în calcul și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006, precum și faptul că nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV 2005 .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea calculată urmare unei operațiuni de reevaluare efectuată în anul 2002 asupra unui număr de 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aparținând patrimoniului public și aflate în administrarea institutului, procedura de reevaluare fiind efectuată în baza Raportului de evaluare a mijloacelor fixe de natura clădiri grupa I și construcții speciale subgrupa II – construcții speciale întocmit de SC .X. SRL la data de 31.12.2002, raport ce nu a fost acceptat și avizat de Consiliul de administrare al .X. „.X.”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2006-31.12.2009 .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea calculată urmare operațiunii de

reevaluare efectuată în anul 2006 asupra aceluiași 140 mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” aparținând patrimoniului public și privat al statului aflate în administrarea institutului, procedura de reevaluare fiind efectuată prin compartimentul financiar - contabil propriu cu acceptul Consiliului de administrare al institutului, dar fără să fie respectate procedurile privind această operațiune și fără a avea la bază documente justificative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de reevaluare efectuată atât în anul 2002 cât și în anul 2006 a constat în majorarea valorii de inventar a celor 140 de mijloace fixe de natura „clădiri și construcții speciale” mai sus menționate, care erau integral amortizate la data de 31.12.2001, respectiv a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31.12.2002, fiind astfel încălcate prevederile art.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și ale art.2 alin.(2) lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe – Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare celor constatate mai sus prezentate, au stabilit că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea înregistrate de institut în contabilitate întrucât nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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;”,

coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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.”

Se reține că .X. “.X.”, prin contestația formulată, susține că temeiul legal invocat de către organele de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, este eronat, întrucât regimul fiscal al cheltuielilor cu amortizarea este reglementat de art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.21 alin.(3) lit.i) din același act normativ.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că .X. “.X.”, urmare operațiunilor de reevaluare efectuate în anii 2002 și 2006 asupra unui număr de 140 mijloace fixe, a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, considerate deductibile la calculul profitului impozabil, raportate la susținerea contestatarului, precum și la prevederile legale în materie citate, se reține că tratamentul fiscal al acestor cheltuieli este reglementat la art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal, iar la art.24 din același act normativ sunt expres stipulate prevederile referitoare la amortizarea fiscală, prevederi legale care nu au fost avute în vedere de către echipa de inspecție fiscală.

Prin urmare, în stabilirea tratamentului fiscal al cheltuielilor în cauză, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze respectarea sau nu de către contribuabil a prevederilor legii fiscale referitoare la amortizarea fiscală și nu să se limiteze la invocarea prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care sunt documentele în baza cărora .X. “.X.” trebuia să justifice înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea, aspect invocat de altfel și de către contestatar.

Totodată, se reține că, organele de inspecție fiscală invocă încălcarea de către institut a prevederilor art.2 alin.(2) lit.c) din Anexa 1 Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale la Hotărârea Guvernului nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, potrivit cărora:

“(2) Nu sunt supuse reevaluării:

c) imobilizările corporale aparținând patrimoniului public, înscrise în activul bilanțului la agenții economici prevăzuți la art. 1 din hotărâre,”

în condițiile în care, pentru trimestrul IV 2005, au constatat că cele 140 de mijloace fixe reevaluate aparțin patrimoniului public al statului, aflate în administrarea institutului, iar pentru perioada 2006-2009, că acestea aparțin patrimoniului public și privat al statului, aflate în administrarea institutului.

Prin urmare, având în vedere aceste constatări, nu rezultă dacă cele 140 mijloace fixe reevaluate de către institut aparțin patrimoniului public, situație în care devin incidente prevederile mai sus invocate, sau aparțin *domeniului privat al statului*, respectiv atât *patrimoniului public* cât și *domeniului privat al statului*.

Mai mult, se reține că, prin contestația formulată, .X. “.X.” susține că echipa de inspecție fiscală a făcut confuzie între activul patrimonial și patrimoniul propriu, respectiv între capitalul propriu conform bilanțului și bunurile din domeniul public al statului în raport de bunurile din domeniul privat al statului, precum și că, potrivit datelor din situațiile financiare și din inventare, bunurile la care s-a aplicat reevaluarea, respectiv amortizarea, nu fac parte din bunurile din domeniul public al statului menționate la Anexa 1 la Legea nr.213/1998 privind bunurile proprietate publică, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, atât pentru operațiunea de reevaluare efectuată în anul 2002 cât și pentru cea efectuată în anul 2006, au invocat art.2 alin.(2) lit.a) din Anexa 1 - Norme privind reevaluarea imobilizărilor corporale la Hotărârea Guvernului nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale, care stipulează:

“(2) Nu sunt supuse reevaluării:

a) mijloacele fixe a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării la data de 31 decembrie a anului precedent;”

în condițiile în care aceste prevederi nu mai erau în vigoare la data efectuării operațiunii de reevaluare din anul 2006, în același sens fiind și susținerea contestatarului potrivit căreia “[...] *organul de control în mod eronat a motivat în drept aplicarea prevederilor art.2 (2c) din H.G. 1553/2003 ca fiind aplicabile reevaluării efectuată în anul 2002, în condițiile în care acest act normativ a fost publicat în M.O. din 12 ianuarie 2004.*”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie mai sus citate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatar în

întregul lor, respectiv nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea pe considerentul că aceste cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă să analizeze prevederile legii fiscale referitoare la amortizarea fiscală aplicabile speței, respectiv prevederile stipulate la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția 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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, urmare neacordării în perioada trim.IV 2005 - 31.12.2009 a dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente unor mijloace fixe complet amortizate la 31.12.2001 și reevaluate în anii 2002 și 2006, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Totodată, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele aduse de institut referitoare la faptul că

suma de .X. lei, pentru care nu s-a acordat drept de deducere în trimestrul IV 2005, este eronată și nu corespunde cu sumele înregistrate în contul de cheltuieli cu amortizarea clădirilor (contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" în corespondență cu contul 2812 "Amortizarea construcțiilor"), și anume amortizarea calculată pentru clădiri aferentă întregului an fiscal 2005 este în sumă de .X. lei, iar pentru perioada august-decembrie 2005 este în sumă de .X. lei, deci mai mică decât suma nominalizată de echipa de inspecție fiscală ca fiind aferentă trimestrului IV 2005.

C.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. „.X.” impozitul pe profit în cuantumul mai sus menționat, urmare neacordării în perioada 2006-2009 a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, pe considerentul că aceste cheltuieli sunt aferente anilor precedenți, respectiv anilor 2005-2008, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au procedat la analizarea deductibilității acestor cheltuieli care ar fi determinat ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, perioadă ce a fost supusă inspecției fiscale în cauză.

În fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009.

Urmare verificărilor efectuate pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a înregistrat:

- în anul 2006, în analiticul contului 614.21 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente anului 2005;

- în anul 2007, în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA” și 628.21 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru producția de bază”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente anului 2006;

- în anul 2008, în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA” și 614.21 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente anului 2007;

- în anul 2009, în categoria cheltuielilor de exploatare curente în analiticul conturilor 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA”, 628.21 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru producția de bază” și în contul 625.24 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, suma de .X. lei reprezentând cheltuieli aferente anului 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că includerea acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravine prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că aceste cheltuieli în sumă totală de .X. lei nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin contestația formulată, contestatarul susține că echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit numai în sensul majorării acesteia, fără să țină cont de prevederile aplicabile privind cheltuielile înregistrate eronat sau omise care ar fi condus la diminuarea bazei de impozitare în perioada fiscală căreia îi aparțin.

Totodată, .X. „.X.” susține că nedeținerea declarației rectificative ar fi condus la diminuarea bazei impozabile în anul precedent celui de raportare și nicidecum nu ar fi generat un debit suplimentar reprezentând impozit pe profit care să genereze și accesorii până la data plății, precum și faptul că nedeținerea declarației rectificative are drept consecință o amendă contravențională și nicidecum excluderea deductibilității cheltuielilor cu consecințe în stabilirea unui debit suplimentar reprezentând impozit pe profit.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(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.”

iar potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]”

Totodată, potrivit prevederilor pct.13 din același act normativ:

“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.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, iar în cazul în care veniturile sau cheltuielile au fost omise sau înregistrate eronat se procedează la corecție prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. Totodată, în situația în care după depunerea declarației anuale contribuabilul constată că un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, acesta este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a înregistrat ca deductibile fiscal în perioada 2006-2009, în conturile 614.21 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”, 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți pentru CGA”, 628.21 „Alte cheltuieli cu serviciile

executate de terți pentru producția de bază”, respectiv 625.24 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, diverse cheltuieli care erau aferente anilor precedenți, respectiv anilor 2005-2008, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Totodată, se reține că .X. „X.”, prin contestația formulată, susține că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a încadrat, în temeiul art.19 alin.(1) din Codul fiscal, ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente anului anterior celui de raportare înregistrate în contabilitatea anului de raportare, întrucât cheltuielile în cauză nu pot fi considerate că nu sunt aferente veniturilor impozabile, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit numai în sensul majorării acesteia, fără să țină cont de prevederile aplicabile privind cheltuielile înregistrate eronat sau omise care ar fi condus la diminuarea bazei de impozitare în perioada fiscală căreia îi aparține, respectiv faptul că, printr-un calcul matematic, se poate observa că pentru anul fiscal căruia îi aparține cheltuiala, o corecție a impozitului pe profit cu cheltuielile omise ar fi însemnat un impozit pe profit de plată mai mic față de cel raportat și virat, iar în anul următor, respectiv în anul în care a fost înregistrată cheltuiala omisă, impozitul pe profit datorat în plus și calculat de organele de inspecție fiscală drept debit suplimentar, se compensează cu impozitul pe profit virat în plus în anul precedent, astfel că, pe cale de consecință, în condițiile în care impozitul pe profit a fost virat în plus, nu se datorează accesorii.

De asemenea, se reține că .X. „X.” susține că nedeținerea declarației rectificative are drept consecință o amendă contravențională și nicidecum excluderea deductibilității cheltuielilor cu consecințe în stabilirea unui debit suplimentar reprezentând impozit pe profit.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarului, raportate la prevederile legale citate mai sus, se reține că .X. „X.” avea obligația să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin cheltuielile omise a fi înregistrate, respectiv, în cazul în care acesta a depus declarația anuală și a constatat că a omis să înregistreze diverse cheltuieli avea obligația să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Or, așa cum rezultă din constatările echipei de inspecție fiscală, precum și din susținerile contestatarului, .X. „X.” nu a procedat în conformitate cu prevederile legale în materie citate mai sus, ci a

înregistrat cheltuielile în cauză în anul următor celui în care aceste chetuieli erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, încălcând astfel și principiul independenței exercițiului prevăzut la pct.45 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia „*Trebuie să se țină cont de veniturile și **cheltuielile aferente exercițiului financiar**, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.*”, și afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiului financiar al anului următor în care aceste cheltuieli au fost înregistrate.

Așadar, având în vedere cele de mai sus rezultă că într-adevăr cheltuielile înregistrate de institut în anul următor celui în care erau aferente nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al respectivului an, și anume, cu titlu de exemplificare, cheltuielile aferente anului 2005 înregistrate în evidența financiar-contabilă în anul 2006 nu sunt deductibile fiscal în anul 2006, așa cum de altfel au constatat și organele de inspecție fiscală, însă, în măsura în care cheltuielile în cauză respectă condițiile de deductibilitate prevăzute de legea fiscală, acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent exercițiului financiar căruia îi aparțin, respectiv aferent anului 2005, efectul fiind diminuarea acestui profit impozabil și, pe cale de consecință, diminuarea impozitului de profit datorat.

Similar, cheltuielile aferente anilor 2006, 2007 și 2008 înregistrate în evidența financiar-contabilă în anii 2007, 2008 și 2009 nu sunt deductibile fiscal în anii 2007, 2008 sau 2009, ci, cu respectarea condițiilor de deductibilitate, pot fi deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2006, 2007 și 2008.

Or, având în vedere cele constatate și consemnate în raportul de inspecție fiscală și ținând cont de faptul că, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009, nu rezultă analiza de către organele de inspecție fiscală a caracterului deductibil sau nu al cheltuielilor în cauză, respectiv pentru a stabili dacă acestea sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil al anilor în care acestea erau aferente, în conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) stipulează:

“(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.”,

iar la alin.(3) stipulează cheltuielile cu deductibilitate limitată, respectiv la alin.(4) cheltuielile care nu sunt deductibile fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie mai sus citate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatar în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv s-au limitat doar la invocarea art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivând neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în cauză pe considerentul că acestea sunt aferente anilor precedenți, fără însă să analizeze operațiunile efectuate de .X. „.X.” prin raportare la prevederile legale stipulate la art.21 din același act normativ, respectiv să procedeze la analizarea deductibilității cheltuielilor în speță care ar fi determinat ajustarea profitului impozabil și, pe cale de consecință, a impozitului pe profit, aferent perioadei fiscale căreia îi aparțin și care a fost supusă inspecției fiscale în cauză.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile stipulate la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(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) Inspecția 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;*
- b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*
- c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, urmare neacordării în perioada 2006-2009 a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

C.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” datorează impozitul pe profit în cuantumul mai sus menționat stabilit suplimentar de plată pentru anul 2005 de către organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate de institut în anul 2005, în condițiile în care aceste cheltuieli erau aferente anilor fiscali precedenți care nu au făcut obiectul inspecției fiscale în cauză, ci unei inspecții fiscale anterioare.

În fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009.

Urmare verificării acestei perioade, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a înregistrat în trimestrul IV 2005, în analiticul contului 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de .X. lei reprezentând cheltuieli poștale, taxe și telefoane, cheltuieli cu utilități, cheltuieli privind obținerea de autorizații ANM necesare comercializării produselor, aceste cheltuieli fiind aferente anului fiscal 2004.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentând obligații fiscale suplimentare constatate de către

organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2005, și anume suma de .X. lei, reprezentând 4% Fond handicapați, suma de .X. lei, reprezentând 1% șomaj și suma de 5.212 lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, obligații aferente anilor fiscali precedenți și evidențiate de către institut în contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că includerea acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravine prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că aceste cheltuieli în sumă totală de .X. lei nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(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.”

iar potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]”

Totodată, potrivit prevederilor pct.13 din același act normativ:

“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.

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, iar în cazul în care veniturile sau cheltuielile au fost omise sau înregistrate eronat se procedează la corecție prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. Totodată, în situația în care după depunerea declarației anuale contribuabilul constată că un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, acesta este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” a înregistrat ca deductibile fiscal în trim.IV 2005, în analiticul contului 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de .X. lei reprezentând cheltuieli poștale, taxe și telefoane, cheltuieli cu utilități, cheltuieli privind obținerea de autorizații ANM necesare comercializării produselor, respectiv în contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, suma de .X. lei reprezentând obligații fiscale suplimentare constatate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2005, aceste cheltuieli/obligații fiind aferente anilor fiscali precedenți, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Totodată, se reține că .X. „.X.”, prin contestația formulată, susține că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a încadrat, în temeiul art.19 alin.(1) din Codul fiscal, ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente anului anterior celui de raportare înregistrate în contabilitatea anului de raportare, întrucât *“cheltuielile poștale, taxe și telefoane, cheltuieli cu utilități, cheltuieli privind obținerea de autorizații ANM necesare comercializării produselor”* sau *“Alte cheltuieli cu asigurări sociale și*

protecție socială” nu pot fi considerate că nu sunt aferente veniturilor impozabile, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit numai în sensul majorării acesteia, fără să țină cont de prevederile aplicabile privind cheltuielile înregistrate eronat sau omise care ar fi condus la diminuarea bazei de impozitare în perioada fiscală căreia îi aparține.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarului, raportate la prevederile legale citate mai sus, se reține că .X. „X.” avea obligația să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin cheltuielile omise a fi înregistrate, respectiv, în cazul în care acesta a depus declarația anuală și a constatat că a omis să înregistreze diverse cheltuieli avea obligația să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Or, așa cum rezultă din constatările echipei de inspecție fiscală, precum și din susținerile contestatarului, .X. „X.” nu a procedat în conformitate cu prevederile legale în materie citate mai sus, ci a înregistrat cheltuielile în cauză în anul următor celui în care aceste cheltuieli erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, încălcând astfel și principiul independenței exercițiului prevăzut la pct.45 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia **„Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”**, și afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiului financiar al anului următor în care aceste cheltuieli au fost înregistrate.

Așadar, având în vedere cele de mai sus rezultă că într-adevăr cheltuielile înregistrate de institut în anul următor celui în care erau aferente nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al respectivului an, și anume, cheltuielile aferente anului 2004 înregistrate în evidența financiar-contabilă în trim.IV 2005 nu sunt deductibile fiscal în anul 2005, iar obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare efectuării unei inspecții fiscale anterioare, finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2005, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./14.10.2005, și înregistrate de institut în contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială” nu sunt deductibile la calculul

profitului impozabil, așa cum de altfel au constatat și consemnat organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011.

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarului potrivit căreia cheltuielile înregistrate eronat sau omise ar fi condus la diminuarea bazei de impozitare în perioada fiscală căreia îi aparține, în condițiile în care, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009, or, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, cheltuielile înregistrate de institut ca deductibile fiscal în anul 2005 erau aferente anilor fiscali precedenți, care nu au făcut obiectul inspecției fiscale în cauză, ci unei inspecții fiscale anterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie citate, faptul că, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate de institut în anul 2005, în condițiile în care aceste cheltuieli erau aferente anilor fiscali precedenți care nu au făcut obiectul inspecției fiscale în cauză, ci unei inspecții fiscale anterioare, pentru care a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2005, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./14.10.2005, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiul .X. în baza Raportului de

inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

C.4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile executate de terți, în condițiile în care acestea nu au la bază documente justificative potrivit legii prin care să se facă dovada prestării efective și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În fapt, în perioada februarie – iunie 2006, .X. „.X.” a înregistrat în contul 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. .X. Italia, .X. ROM 001 și X, cheltuieli considerate de institut ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, fiind întocmită anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 (pozițiile 1 – 7).

În drept, potrivit art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„(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:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Conform pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003

privind Codul fiscal, **„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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care sunt îndeplinite cumulativ anumite condiții, respectiv dovedirea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze date referitoare la prestatori, termenele de execuție, serviciile prestate, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar prestarea efectivă a serviciilor să fie justificată prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că în perioada februarie – iunie 2006 .X. „X.” a înregistrat cheltuieli cu servicii executate de terți, în sumă totală de .X. lei, cheltuieli considerate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Se reține că aceste cheltuielile înregistrate de .X. „X.” în contul 628.24 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, respectiv

„servicii prestate de furnizori externi”, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare institutului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele justificative enumerate de legiuitor.

Se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, întrucât au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Această constatare a avut la bază și nota explicativă (anexa nr. 6 la Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011) dată de Camelia Petrică – director economic al Departamentului financiar – contabilitate din cadrul .X. „.X.”, potrivit căreia, ca răspuns la întrebarea nr. X, referitoare la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele justificative *“care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a prestărilor de servicii externe derulate în cadrul institutului în perioada 2005 – 2007, în ce au constatat acestea și în ce bază au fost încheiate”*, s-a precizat faptul că nu pot fi prezentate *“alte documente justificative (contracte comerciale, facturi fiscale în original și nici anexele aferente acestor prestări de servicii) în afara celor prezentate echipei de inspecție fiscală”*.

Se reține că documentele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru justificarea prestării efective a serviciilor în cauză și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, documente neprezentate de institut la momentul efectuării inspecției fiscale, nu au fost prezentate nici ulterior în susținerea contestației.

Documentele la care .X. „.X.” face referire prin contestația formulată (facturi externe, note contabile, extrase de cont), cu precizarea că acestea dovedesc realitatea și corectitudinea înregistrării cheltuielilor respective, precum și natura operațiunilor, nu sunt relevante întrucât așa cum s-a reținut anterior cheltuielile cu prestările de servicii pot fi deduse la calculul profitului impozabil doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării

respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Or, facturile externe, notele contabile, extrasele de cont prezentate de institut în anexa nr. X la contestație nu sunt de natură să dovedească îndeplinirea în mod cumulativ a acestor condiții, nefiind prezentate nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, executate în baza unor contracte încheiate între părți și că aceste servicii au fost efectuate în baza unor documente, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare.

Mai mult, se reține că potrivit art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, se stipulează că nu sunt deductibile fiscal, **„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”**, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **„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.”**

Totodată, se reține că potrivit art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

„(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.”

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate

prin actele normative în vigoare, în condițiile în care acestea au la bază un document justificativ.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile facturate de .X. .X. Italia, .X. ROM 001 și X, acestea au fost înregistrate în evidența contabilă de .X. „.X.” în baza unor facturi în copie.

Mai mult, așa cum s-a reținut anterior prin nota explicativă (anexa nr. 6 la Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011) dată de Camelia Petrică – director economic al Departamentului financiar – contabilitate din cadrul .X. „.X.”, referitor la serviciile în cauză, s-a precizat faptul că nu pot fi prezentate “facturi fiscale în original”, facturile în cauză nefiind depuse în original nici în susținerea contestației.

Or, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, înregistrarea și deducerea cheltuielilor se efectuează în baza unui document justificativ, respectiv în baza unui exemplar original al facturii și nu a unei facturi în copie întrucât aceasta nu are calitatea de document justificativ care să stea la baza înregistrării unor operațiuni în contabilitate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că institutul nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei, fapt pentru care, **contestația** formulată de .X. „.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 **va fi respinsă ca neîntemeiată** și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, respectiv **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

Referitor la argumentele .X. „X.” cu privire la faptul că “pozițiile X și X din Anexa X reprezintă o singură plată externă și nu două, cu mențiunea că plata a fost efectuată pe baza facturii proforma nr. .X.-1/16.02.2006, iar înregistrarea în contabilitate a cheltuielii s-a făcut în baza facturii fiscale nr. .X.-2/16.02.2006”, se reține:

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, rezultă că .X. „X.” a înregistrat cheltuieli cu servicii executate de terți, considerate deductibile la calculul profitului impozabil, atât în baza facturii nr. .X.-1/16.02.2006 (poziția nr.X din anexa nr. X), cheltuiala înregistrată fiind în sumă de .X. lei, cât și în baza facturii nr. .X.-2/16.02.2006 (poziția nr. X din anexa nr. X), cheltuiala înregistrată fiind de asemenea în sumă de .X. lei.

Așa cum s-a reținut anterior, la calculul profitului impozabil pot fi deduse cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care sunt îndeplinite cumulativ anumite condiții, nerespectate de institut, deductibilitatea acestor cheltuieli nefiind condiționată de plata facturii către furnizorul extern.

Mai mult, în situația în care factura nr. .X.-X/16.02.2006 este o factură proformă, așa cum susține institutul, aceasta reprezintă un document emis de vânzător prin care se specifică produsele ce se vor vinde și prețul acestora, nefiind un document de plată. În această factură se menționează clar denumirea de **proforma**, conține aproximativ aceleași câmpuri ca și o factură fiscală și se înscriu aceleași produse care vor apărea ulterior efectuării plății de către client, pe factura finală. Factura proforma nu are valoare contabilă, deci nu trebuie înregistrată în contabilitate și poate fi interpretată ca o enumerare și detaliere a produselor oferite de către vânzător cumpărătorului.

Emiterea de facturi proforme se face în general în momentul în care nu există o siguranță că produsul va fi achitat, nu necesită ștampilă sau semnătură și poate fi transmisă în orice format putând fi interpretată și ca o formă de prefacturare, fără a obliga clientul pe numele căruia a fost emisă să efectueze plata proformei.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale anterior precizate, înregistrarea unor cheltuieli

deductibile la calculul profitului impozabil în baza unei facturi proforma, nu are la bază un document justificativ, factura în cauză neavând această calitate.

În ceea ce privește argumentele „X. „X.” referitoare la faptul că în anexa nr. X la Raportul de inspecție fiscală nr. „X./24.11.2011, la poziția nr. X este menționată o factură din luna februarie 2005, perioadă care a făcut obiectul inspecției fiscale anterioare, iar reverificarea acestei perioade nu a fost motivată în fapt și în drept, se reține:

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, „X. „X.” a înregistrat în anul 2006 cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil în baza facturii nr. X/01.02.2005.

Astfel, institutul nu a procedat în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.C.3., din prezenta decizie, ci a înregistrat cheltuielile în cauză în anul următor celui în care acestea erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, încălcând astfel și principiul independenței exercițiului prevăzut la pct.45 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia *„Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*, și afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiului financiar al anului următor în care aceste cheltuieli au fost înregistrate.

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009, or, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, cheltuielile înregistrate de institut ca deductibile fiscal în anul 2005 erau aferente anului fiscal precedent, care nu a făcut obiectul inspecției fiscale în cauză, ci unei inspecții fiscale anterioare.

Prin urmare, având în vedere faptul că, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.10. 2005 – 31.12.2009, se reține că institutul nu are drept de deducere pentru

cheltuielile înscrise în factura nr. X/01.02.2005, înregistrate de institut în anul 2006, în condițiile în care aceste cheltuieli erau aferente anului fiscal precedent care nu a făcut obiectul inspecției fiscale în cauză, ci unei inspecții fiscale anterioare.

În consecință, în cauză nu se ridică problema reverificării lunii februarie 2005, întrucât institutul nu a înregistrat cheltuielile înscrise în factura nr.X/01.02.2005 în anul 2005, ci în anul 2006.

C.5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorul era declarat contribuabil inactiv.

În fapt, .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli cu achizițiile în sumă totală de .X. lei, în baza unui număr de X facturi emise de SC .X. SRL în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Potrivit Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor inactivi și Listei contribuabililor reactivați, începând cu data intrării în vigoare a acestuia, respectiv 26.02.2008, data publicării ordinului mai sus menționat în Monitorul Oficial nr. 144, SC .X. SRL a fost înscrisă în lista contribuabililor declarați inactivi.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu achizițiile efectuate de la SC .X. SRL, în sumă totală de .X. lei întrucât achizițiile au fost efectuate ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv.

În drept, art. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008 precizează:

„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 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.”

Începând cu data de 25.05.2009 articolul mai sus menționat are următorul conținut:

“(1²) 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 se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”

Potrivit art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ***“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.”***

Conform art. 21 alin. (4) lit. r din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.”

Având în vedere actele normative mai sus menționate, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv, cheltuielile care au la bază acele facturi, nu sunt deductibile fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, a facturilor anexate de institut în susținerea contestației (anexa 13), precum și a procesului verbal nr. .X./09.09.2010 încheiat la .X. „.X. de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, se reține că institutul a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei cu achizițiile efectuate în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009 de la SC .X. SRL.

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, la art. 1 – art. 7 se precizează:

„ART. 1

Se aprobă Lista contribuabililor inactivi începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, prevăzută în anexa nr. 1, care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 2

Se aprobă Lista contribuabililor reactivați începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, prevăzută în anexa nr. 2, care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 3

Listele contribuabililor inactivi și reactivați vor fi afișate de Direcția generală de tehnologia informației pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili".

ART. 4

Data de la care contribuabilul a fost declarat inactiv va fi prevăzută distinct pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, cu mențiunea "Contribuabil inactiv de la data de ZZ.LL.AA".

ART. 5

Data de la care contribuabilul a fost declarat reactivat va fi prevăzută distinct pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, cu mențiunea "Contribuabil inactiv în perioada ZZ.LL.AA - ZZ.LL.AA".

ART. 6

Direcția generală de inspecție fiscală și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

ART. 7

Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 a intrat în vigoare la data de 26.02.2008, data publicării în Monitorul Oficial nr. 144.

Potrivit Listei contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008, SC .X. SRL figurează la poziția nr. X.

Astfel, data la care S.C. .X. S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv este 26 februarie 2008.

Se reține că potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

„(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”, iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ, „pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”

Totodată, se reține că în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 26 februarie 2009, iar .X. „.X.” a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi deși, potrivit actului normativ anterior precizat facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu achizițiile în sumă totală de .X. lei, întrucât acestea au fost înregistrate în baza unor facturi emise de SC .X. SRL în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009, ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil

inactiv, respectiv 26.02.2009, facturi fiscale care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că institutul nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei, fapt pentru care, **contestația formulată de .X. „.X.”** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011 **va fi respinsă ca neîntemeiată** și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, respectiv **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că legiuitorul nu sancționează imperativ contribuabilul care nu a avut cunoștință de faptul că furnizorul bunurilor este contribuabil inactiv, ci lasă în sarcina organului fiscal analiza scopului economic al tranzacțiilor cu acest contribuabil, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, anterior precizat, listele contribuabililor inactivi se afișează de Direcția generală de tehnologia informației pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili", astfel încât .X. „.X.” avea posibilitatea facilă de a se informa despre S.C. .X. S.R.L., iar potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*” se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Mai mult, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, institutul nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., întrucât achizițiile au fost efectuate ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv, în conformitate cu prevederile art. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu cele ale art. 11 alin. (1) din același act normativ, invocat de institut, aceste prevederi legale nefiind aplicabile în speță.

C.6. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în condițiile în care pentru aceste bunuri nu au fost încheiate contracte de asigurare.

În fapt, în anul 2007 .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli de exploatare privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în sumă de .X. lei, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât pentru bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, nu au fost încheiate contracte de asigurare, conform prevederilor art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, *„următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a

unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; [...]”.

Se reține că potrivit pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

„41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate, neimputabile și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că în anul 2007 .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli de exploatare privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în sumă de .X. lei, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 se reține că pentru bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, .X. „.X.” nu a încheiat contracte de asigurare, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate.

Mai mult, faptul că pentru bunurile mai sus menționate nu au fost încheiate contracte de asigurare rezultă și din nota explicativă (anexa nr. X la Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011) dată de X – director economic al Departamentului financiar – contabilitate din cadrul .X. „.X.”, potrivit căreia, ca răspuns la întrebarea nr. X, respectiv “dacă pentru bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile au fost încheiate contracte de asigurare?”, s-a precizat faptul că “nu au fost încheiate contracte de asigurare pentru bunurile de natura stocurilor”.

Prin urmare, având în vedere faptul că potrivit reglementărilor legale menționate mai sus institutul putea să încadreze cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în categoria cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, numai în condițiile în care deținea contracte de asigurare pentru bunurile în cauză, precum și faptul că nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației institutul nu a făcut dovada cu documente că deține contracte de asigurare pentru bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, se reține că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că institutul nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei, fapt pentru care, **contestația formulată de .X. „.X.” împotriva Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011 va fi respinsă ca neîntemeiată** și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, respectiv **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

În ceea ce privește argumentele institutului referitoare la faptul că produsele farmaceutice, în speță vaccinurile, nu pot face obiectul asigurării potrivit procedurilor societăților de asigurări nici în faza de produs finit și cu atât mai puțin în faza de producție neterminată, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât

potrivit art.9 din Legea nr. 136/1995 privind asigurările și reasigurările în România, „*prin contractul de asigurare, contractantul asigurării sau asiguratul se obligă să plătească o primă asigurătorului, iar acesta se obligă ca, la producerea riscului asigurat, să plătească asiguratului, beneficiarului asigurării sau terțului păgubit despăgubirea ori suma asigurată, denumită în continuare indemnizație, rezultată din contractul de asigurare încheiat în condițiile prezentei legi, în limitele și la termenele convenite*”, iar potrivit art. 10 din același act normativ, „contractul de asigurare va cuprinde:

a) *numele sau denumirea, domiciliul sau sediul părților contractante;*

b) *obiectul asigurării: bunuri, persoane, răspundere civilă, credite și garanții, asigurări de pierderi financiare, alte asigurări;*

c) *riscurile ce se asigură;*

d) *momentul începerii și cel al încetării răspunderii asigurătorului;*

e) *primele de asigurare;*

f) *sumele asigurate.*

Alte elemente pe care trebuie să le cuprindă contractul de asigurare se stabilesc prin norme adoptate în baza legii de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 24 și art. 27 din legea mai sus menționată:

„ART. 24

În asigurarea de bunuri, asigurătorul se obligă ca la producerea riscului asigurat să plătească asiguratului, beneficiarului desemnat al asigurării sau altor persoane în drept o despăgubire.[...]

ART. 27

Despăgubirile ce se plătesc de asigurător se stabilesc în funcție de starea bunului din momentul producerii riscului asigurat.

Despăgubirile nu pot depăși valoarea bunului din momentul producerii riscului asigurat, cuantumul pagubei și nici suma la care s-a făcut asigurarea.

În contractul de asigurare poate fi stipulată o clauză conform căreia asiguratul rămâne propriul său asigurător pentru o franșiză sau o sumă determinată care nu se despăgubește de către asigurător.”

De asemenea, argumentele institutului potrivit cărora cheltuiala cu primele de asigurare pentru stocurile de produse specifice activității .X. „X.” ar majora nejustificat prețul medicamentelor, în condițiile în care, pentru anumite comenzi ce țin de regulă de sănătatea

populației României, prețul de livrare este de cele mai multe ori calculat și aprobat de Ministerul Sănătății la nivelul costurilor de producție fără a se lua în calcul o marjă de profit, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât conform dispozițiilor art.1 alin.(3) din Codul fiscal, *„în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”*

Prin urmare, chiar dacă prețul medicamentelor este calculat și aprobat de Ministerul Sănătății la nivelul costurilor de producție, în speță sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, lege care reglementează impozitul pe profit și care prevede obligația încheierii contractelor de asigurare pentru bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate, neimputabile, condiție prevăzută pentru a putea încadra cheltuielile cu aceste bunuri în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentele institutului referitoare la faptul că în situația în care în procedura de producție a medicamentelor un lot pentru care nu s-a terminat procesul tehnologic este considerat neconform se întocmește documentul „fișa produsului neconform” în care se evidențiază aceste produse care sunt denumite în mod impropriu „degradate” deoarece nu au ajuns la faza de produs finit și astfel nu pot face obiectul unei polițe de asigurare, ci trebuie supuse obligatoriu distrugerii, neputând în nici un caz să fie recuperate/reintroduse în piață, se rețin următoarele:

Faptul că „produsele” mai sus menționate sunt supuse distrugerii nu înlătură obligația institutului de a încheia contracte de asigurare, distrugerea bunurilor rezultând ca urmare a degradării, respectiv a faptului că acestea au fost neconforme.

Mai mult, așa cum s-a reținut anterior, institutul a considerat că bunurile în cauză sunt de natura stocurilor degradate, înregistrând cheltuieli de exploatare privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile în sumă de .X. lei din care a considerat ca fiind nedeductibile fiscal doar suma de .X. lei.

Totodată, se reține că în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la „TVA aferentă stocurilor degradate”, argumentele .X. „X.” sunt în sensul că deține documente care dovedesc îndeplinirea cumulativă a condițiilor impuse de lege pentru

ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate să nu constituie livrare de bunuri.

Astfel, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată institutul susține faptul că bunurile în cauză reprezintă bunuri degradate și nu faptul că acestea sunt denumite în mod impropriu „degradate”, așa cum susține la capitolul privind impozitul pe profit.

Se reține că în cazul în care aceste bunuri distruse sau producția medicamentelor la care face referire institutul ar fi fost asigurate, cheltuielile generate de degradarea acestora ar fi fost cheltuieli deductibile fiscal.

Se reține că obligația încheierii contractelor de asigurare se referă la toate stocurile de bunuri indiferent de natura acestora, nu doar pentru stocuri de produse finite, așa cum susține institutul.

Argumentele .X. „X.” referitoare la invocarea prevederilor pct.42 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

“42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse în întregime ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care stocurile/mijloacele fixe distruse se găsesc situate în zone pentru care s-a instituit, potrivit prevederilor legale în vigoare, stare de urgență, contribuabilii fiind obligați în această situație să respecte și să aplice prevederi legale speciale pentru fiecare domeniu, precum și măsuri dispuse de autoritățile competente. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”,

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât institutul nu a făcut dovada cu documente, nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației, că stocurile de bunuri în cauză au fost distruse în întregime ca urmare a unor calamități naturale sau a

altor cauze de forță majoră și că aceste stocuri se găsesc situate în zone pentru care s-a instituit, potrivit prevederilor legale în vigoare, stare de urgență.

De asemenea, institutul nu a făcut dovada cu documente că distrugerea stocurilor de bunuri s-a realizat ca urmare a unor epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

Se reține că prin invocarea prevederilor mai sus menționate argumentele institutului sunt contradictorii întrucât pe de o parte precizează că stocurile de bunuri au fost distruse ca urmare a faptului că acestea au fost neconforme, iar pe de altă parte precizează că distrugerea bunurilor s-a datorat cauzelor prevăzute la pct.42 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, mai sus menționate.

Totodată, argumentele .X. „.X.” referitoare la faptul că admisibilitatea deductibilității cheltuielilor cu stocurile degradate și neimputabile pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare își poate găsi suport legal în contextul specificului activității institutului, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât obligația încheierii contractelor de asigurare prevăzută pentru a încadra cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, în categoria cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, nu a fost prevăzută în funcție de specificul activității anumitor categorii de contribuabili, ci pentru toate categoriile de contribuabili care sunt obligați la plata impozitului pe profit.

C.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. „.X.” impozitul pe profit în cuantumul mai sus menționat, pe considerentul că institutul, urmare Contractului de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/03.09.2008 încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, a înregistrat ca venit în avans suma de .X. lei diminuând în mod nejustificat veniturile impozabile aferente trimestrului IV 2009, în condițiile în care contestatarul precizează că veniturile înregistrate în avans au corespondență în contul de imobilizări respectiv investiții în curs, care nu erau puse în funcțiune în anul 2009, acestea urmând a fi

finalizate în anul 2010, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2009, .X. „.X.” a evidențiat în creditul contului 472.04 „Venituri în avans, contracte de cercetare”, Nota contabilă .X./015/01.12.2009 cu specificația „.X.”, suma de .X. lei, urmare Contractului de finanțare pentru execuție proiecte nr. .X./CPI/03.09.2008 încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, în calitate de autoritate contractantă, obiectul acestui contract constituindu-l finanțarea proiectului „Modernizarea infrastructurii de cercetare destinată creșterii, întreținerii și utilizării în experimente și alte scopuri științifice a animalelor de laborator din stațiunea .X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea contractului a fost în sumă de .X. lei (sursa buget de stat), din care pentru anul 2008 a fost alocată suma de .X. lei, iar pentru anul 2009 suma de .X. lei, iar durata contractului de execuție completă a proiectului prevăzută la art. 5 din contractul mai sus menționat a fost de 12 luni, respectiv data de 08.09.2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 14.04.2009 între cele două părți contractante a fost încheiat Actul adițional nr. 1 la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr.X/CPI/03.09.2008 prin care s-a modificat alocarea sumei aferente anului 2009, astfel:

- 46% din valoarea de .X. lei, reprezentând suma de .X. lei, în baza creditelor de angajament în anul 2009, valoarea contractului pe anul 2009 fiind în sumă de .X. lei;

- 54% din valoarea de .X. lei reprezentând suma de .X. lei a fost transferată în anul 2010, valoarea contractului pe anul 2010 fiind în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, urmare analizării planului de realizare a proiectului, au constatat că:

- etapa I, constând în evaluarea infrastructurii de cercetare și stabilirea cerințelor și reglementărilor legale privind amenajările de spații pentru creșterea, întreținerea și folosirea animalelor utilizate în experimente, a avut ca termen data de 02.12.2008;

- etapa II, constând în dezvoltarea/modernizarea infrastructurii de cercetare privind condițiile de mediu și

întreținere/folosire a animalelor utilizate în experimente și alte scopuri științifice, a avut ca termen data de 15.11.2009;

- etapa III, constând în îmbunătățirea infrastructurii în vederea extinderii capacității de cercetare, a gamei de servicii științifice și de monitorizare a acestora, a avut ca termen data de 30.09.2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală, din analiza fișei analitice a contului 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, a fișei analitice a contului 131.0497 „Subvenții pentru investiții – Biscant – Dr. Coman” și a fișei analitice a contului 705 „Venituri din studii și cercetări”, referitor la modul de derulare a contractului anterior precizat, au constatat că .X. „.X.” a înregistrat în mod eronat nota contabilă nr. .X./015/01.12.2009 cu mențiunea „.X.”, în creditul contului 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, respectiv înregistrarea 131.0497 = 472.04 cu suma de .X. lei, diminuând astfel nejustificat veniturile impozabile aferente trimestrului IV 2009.

Prin contestația formulată, .X. “.X.” susține că veniturile înregistrate în avans au corespondență în contul de imobilizări respectiv investiții în curs, care nu erau puse în funcțiune în anul 2009, acestea urmând a fi finalizate în anul 2010, potrivit contractului, astfel că în anul 2009 nu erau îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor reglementate de norma contabilă aplicabilă, precum și faptul că încasarea subvenției nu poate fi asimilată unui venit care să fie recunoscut în contul de profit și pierdere, în condițiile în care, în contrapartidă, nu au fost influențate conturile de cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe puse în funcțiune ca rezultat al finalizării investițiilor din subvenții.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

iar potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „X.”, în luna decembrie 2009, a evidențiat în creditul contului 472.04 „Venituri în avans, contracte de cercetare”, Nota contabilă .X./015/01.12.2009 cu specificația „X.”, respectiv înregistrarea 131.0497 = 472.04 suma de .X. lei, la baza acestei înregistrări stând Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr.X/CPI/03.09.2008 încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, în calitate de autoritate contractantă.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare analizării prevederilor acestui contract de finanțare și a celor din Actul adițional nr.1 la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/03.09.2008, a planului de realizare a proiectului în speță, a fișelor analitice ale conturilor 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, 131.0497 „Subvenții pentru investiții – Biscant – Dr. X” și 705 „Venituri din studii și cercetări”, referitor la modul de derulare a contractului anterior precizat, au constatat că .X. „X.” a înregistrat în mod eronat nota contabilă nr..X./015/01.12.2009, diminuând nejustificat veniturile impozabile aferente trimestrului IV 2009, fără însă să își întemeieze în drept constatarea, respectiv fără să precizeze care este prevederea legală încălcată de către contribuabil, aspect, de altfel, invocat și de către contestatar prin contestația formulată, respectiv „*organul de control nu motivează în drept această decizie*”, precum și în ce constă această încălcare, respectiv motivele de fapt raportate la temeiul/temeiuri de drept care au determinat impunerea în cauză.

Se reține, de asemenea, că .X. „X.”, prin contestația formulată, susține că veniturile înregistrate în avans au corespondență în

contul de imobilizări respectiv investiții în curs, care nu erau puse în funcțiune în anul 2009, acestea urmând a fi finalizate în anul 2010, potrivit contractului, astfel că în anul 2009 nu erau îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor reglementate de norma contabilă aplicabilă, precum și faptul că încasarea subvenției nu poate fi asimilată unui venit care să fie recunoscut în contul de profit și pierdere, în condițiile în care, în contrapartidă, nu au fost influențate conturile de cheltuială cu amortizarea mijloacelor fixe puse în funcțiune ca rezultat al finalizării investițiilor din subvenții, depunând în acest sens, în cadrul anexei nr.15, contractul de cercetare, actul adițional nr.1 la contract încheiat la data de 14.04.2009, actul adițional nr.2 la contract încheiat la data de 26.02.2010, actul adițional nr.3 la contract încheiat la data de 06.07.2010, devizul postcalcul, facturile ce au stat la baza investiției, note contabile, etc.

Astfel, având în vedere susținerile contestatarului, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală referitoare la faptul că la baza înregistrărilor contabile a stat Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/ 03.09.2008 încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, al cărui obiect îl constituie finanțarea proiectului „Modernizarea infrastructurii de cercetare destinată creșterii, întreținerii și utilizării în experimente și alte scopuri științifice a animalelor de laborator din stațiunea .X.”, învederăm prevederile stipulate la pct.7.8.-Subvenții din Anexa 1- *Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene* la Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„193. - (1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

[...]

194. - (1) Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau achiziționeze active imobilizate.

[...]

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

197. - (1) Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve.

(2) Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat. Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.[...]

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, subvențiile pentru active se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, respectiv se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat care se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea.

Totodată, din analiza documentelor depuse de contestatar, respectiv a Contractului de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/03.09.2008, se reține că la art.5 este stipulat *“Contractorul încheie execuția completă a proiectului, la prezentul contract la data de 08.09.2009.”*, prevederile acestui articol fiind analizate și de către organele de inspecție fiscală, iar la art.69 sunt prevăzute anexele care fac parte integrantă din contract, respectiv:

- Anexa I: Planul de realizare a proiectului (Formulare A 3.1. și A 3.2. din pachetul de informații), Formular B - Descrierea detaliată a proiectului;

- Anexa II: Formularul A1 - Informații financiare generale despre propunerea de proiect, Formular A2 - Profilul organizațiilor participante la proiect pentru fiecare partener, Formular A2.1. - Lista personalului care participă la execuția proiectului, Formular A2.2. - Curriculum Vitae pentru persoanele cu studii superioare participante la proiect, Formular A2.3. - Lista echipamentelor necesare pentru realizarea proiectului;

- Anexa III: Formular C1 – Specificație financiară, Formular C2 – Deviz cadru, Formular C3 – Eșalonarea plăților, etc.

Totodată, se reține că la data de 14.04.2009 între cele două părți contractante a fost încheiat Actul adițional nr.1 la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/03.09.2008, înregistrat sub nr.X, prin care la art.1 se prevede realocarea sumei anului 2009, și anume:

- 46% din valoarea de .X. lei, reprezentând suma de .X. lei, în baza creditelor de angajament în anul 2009; plata valorii de .X. lei, reprezentând credite de angajament, făcându-se în momentul în care acestea devin credite bugetare;

- 54% din valoarea de .X. lei reprezentând suma de .X. lei a fost transferată în anul 2010,

iar la art.2, respectiv art.3, este stipulat că valoarea contractului pe anul 2009 este în sumă de .X. lei, respectiv valoarea contractului pe anul 2010 este în sumă de .X. lei.

Se reține, de asemenea, că la art.4 la actul adițional mai sus menționat este stipulat *“Contractorul încheie execuția completă a proiectului, la prezentul contract la data de **01.06.2010.**”* - dată care a fost ulterior modificată, și anume **30.09.2010**, conform art.4 la Actul adițional nr.2 la contract încheiat la data de 26.02.2010 -, fiind menționate Anexele care fac parte integrantă din actul adițional, și anume: Formular A3.1 - Planul de realizare a proiectului, Formular C1 - Specificație financiară a proiectului, Formular C2 - Devizul cadru al proiectului, Formular C3 - Eșalonarea plăților, iar la art.5, faptul că celelalte clauze contractuale rămân nemodificate.

Din analiza anexelor la actul adițional se rețin următoarele:

- potrivit Formularului A3.1. - Planul de realizare a proiectului, în anul 2009 este prevăzută Etapa II - Dezvoltarea/modernizarea infrastructurii de cercetare privind condițiile de mediu și întreținere/folosire a animalelor utilizate în experimente și alte scopuri științifice, cu termen data de 15.11.2009, care constă în următoarele activități: Activitatea II.1 – Lucrări de amenajare a spațiilor destinate creșterii, întreținerii și folosirii animalelor utilizate în experimente, Activitatea II.2 – Achiziții de instalații și echipamente destinate găzduirii/întreținerii și transportului animalelor de laborator, Activitatea II.3 – Achiziții de echipamente în scopul asigurării și menținerii condițiilor de mediu prevăzute de reglementările legale în domeniu, inclusiv al reducerii poluării mediului ambiant, evaluarea/monitorizarea condițiilor de mediu și întreținere, Activitatea II.4 – Evaluarea de către unități specializate/autorizate a stării de sănătate a animalelor, calității apei și hranei ce se administrează la animale și agradului de poluare a mediului;

- potrivit Formularului C1- Specificație financiară a proiectului, la anul 2009, din bugetul de stat, se prevede la pct.7.1. suma de .X. lei pentru *echipamente pentru cercetare-dezvoltare*, iar la pct.14.10 suma de X pentru *amenajare spațiu, design*;

- potrivit Formularului C2 - Devizul cadru al proiectului, la anul 2009, la pct.2.2. lit.d), sunt prevăzute cheltuieli cu lucrări de amenajare spațiu interior în sumă de X lei, iar la pct.III.1. este prevăzută suma de .X. lei pentru *echipamente pentru cercetare-dezvoltare*;

- potrivit Formularului C3 - Eșalonarea plăților, pentru tranșa II – etapa II/A.II.1/AII.2/AII.3/AII.4, este prevăzută valoarea de .X. lei cu **termen de plată data de 15.11.2009.**

Totodată, se reține că .X. “.X.” a depus în susținerea acestui capăt de cerere copii ale următoarelor documente:

- factura nr..X./09.11.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care T.V.A. în sumă de .X. lei, reprezentând, conform deviz anexat, 1 buc. *Agent frigorific/agregat de răcire*, 630 mp *distribuție aer/tubulatură P3 – poliizocianat 20 mm* și 193 ml *racorduri flexibile izolate Ø250* și “*Lista facturilor selectate*”, din analiza căreia rezultă că institutul a înregistrat în luna mai 2010 factura mai sus menționată, în contul 231 “*Imobilizări corporale în curs de execuție*”;

- factura nr..X./04.11.2009 emisă de S.C. .X. 2000 S.A. în valoare totală de .X. lei, din care T.V.A. în sumă de .X. lei, reprezentând X buc. *cuști cobai, echipament complet* și 1 buc. *stație mobilă de schimbare a animalelor* și “*Lista facturilor selectate*”, din analiza căreia rezultă că institutul a înregistrat în luna noiembrie 2009 factura mai sus menționată în contul 2131 “*Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)*”;

- factura nr..X./04.11.2009 emisă de S.C. .X. 2000 S.A. în valoare totală de X lei, din care T.V.A. în sumă de X lei, reprezentând 5 buc. *cuști de cazare iepuri, echipament complet* și 1 buc. *cuști de cazare individuale pt. animale libere de germeni patogeni, echipament complet* și “*Lista facturilor selectate*”, din analiza căreia rezultă că institutul a înregistrat în luna noiembrie 2009 factura mai sus menționată în contul 2131 “*Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)*”;

- factura nr..X./02.11.200 emisă de S.C..X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care T.V.A. în sumă de .X. lei, reprezentând *lucrări de amenajare a spațiilor destinate creșterii, întreținerii și utilizării animalelor pentru experimente la Stația .X. [...]* și “*Lista facturilor selectate*”, din analiza căreia rezultă că institutul a înregistrat în luna noiembrie 2009 factura mai sus menționată în contul 231 “*Imobilizări corporale în curs de execuție*”.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în materie citate, referitoare la modul de înregistrare în contabilitate a subvențiilor pentru active, respectiv ca venit amânat care se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea, raportate la documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei mai sus menționate, se reține că achizițiile efectuate de către institut au fost înregistrate în clasa 2 *“Conturi de imobilizări”* ca imobilizări corporale și imobilizări în curs de execuție, însă nu rezultă dacă, în ceea ce privește *Echipamentele tehnologice* - cuști cobai, cuști cazare iepuri, cuști cazare individuale etc. - achiziționate, acestea au fost sau nu puse în funcțiune, iar în cazul în care echipamentele în speță au fost puse în funcțiune, momentul în care au fost puse în funcțiune și dacă contribuabilul a procedat la înregistrarea amortizării acestora în conformitate cu prevederile stipulate la art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Amortizarea fiscală se calculează [...] începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”*, respectiv la art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *“Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”*, situație care ar fi condus la recunoașterea pe cheltuieli a amortizării și concomitent la înregistrarea subvențiilor ca și venit.

Mai mult, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011 nu rezultă dacă achizițiile în cauză înregistrate ca imobilizări corporale și imobilizări în curs de execuție, pentru care contestatarul a prezentat facturile de achiziție și *“Lista facturilor selectate”*, sunt efectuate pentru realizarea Etapei II - Dezvoltarea/modernizarea infrastructurii de cercetare privind condițiile de mediu și întreținere/folosire a animalelor utilizate în experimente și alte scopuri științifice, nu rezultă care este termenul de finalizare a acestei etape, respectiv dacă data de 15.11.2009, înscrisă în formularele anexă la Actul adițional nr.1 la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr..X./CPI/03.09.2008, este data de încheiere a Etapei II a proiectului sau termenul de plată a tranșei II - etapa II/A.II.1/AII.2/AII.3/AII.4, iar, în ceea ce privește achizițiile înregistrate de către .X. “.X.” în contul 231 *“Imobilizări corporale în curs de execuție”*, nu rezultă stadiul acestor lucrări, termenul de finalizare.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de .X.

„.X.” în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, limitându-se să constate că institutul a înregistrat în mod eronat nota contabilă nr. .X./015/01.12.2009 cu mențiunea „.X.”, în creditul contului 472.04 „Venituri în avans – contracte de cercetare”, respectiv înregistrarea 131.0497 = 472.04 cu suma de .X. lei, diminuând astfel nejustificat veniturile impozabile aferente trimestrului IV 2009, fără însă să își întemeieze în drept constatarea, respectiv fără să precizeze care este prevederea legală încălcată de către contribuabil, precum și în ce constă această încălcare, respectiv motivele de fapt raportate la temeiul/temeiurile de drept care au determinat impunerea în cauză.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția 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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, și anume: prevederile legale în materie, faptul că din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și din documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt, faptul că organele de inspecție fiscală nu au precizat care este prevederea legală încălcată de către contribuabil, respectiv nu au indicat temeiul de drept care a stat la baza impunerii, încălcând astfel prevederile art.43 alin.(2) lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *“Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: [...] f) temeiul de drept;”*, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din același act normativ, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 **în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei** aferent înregistrării de către .X. „.X.” a sumei de .X. lei ca venit în avans, în baza Contractului de finanțare pentru execuție proiecte nr. .X./CPI/03.09.2008 încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze

operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

C.8. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” are drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturi fiscale/facturi în condițiile în care acestea nu conțin codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau acesta este înscris incorect, precum și pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente unor facturi prezentate organelor de inspecție fiscală în copie.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare verificării documentelor aferente perioadei 01.08.2005-31.12.2009, au constatat că .X. „.X.” și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi care nu aveau completate toate informațiile obligatorii prevăzute de legea fiscală, respectiv acestea nu conțineau codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau acesta era înscris incorect.

Astfel, având în vedere cele constatate, precum și faptul că .X. „.X.” a prezentat o parte din facturi în copie, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de .X. lei, respectiv pentru anul 2005 în sumă de .X. lei, pentru anul 2006 în sumă de .X. lei, pentru anul 2007 în sumă de .X. lei, pentru anul 2008 în sumă de .X. lei și pentru anul 2009 în sumă de .X. lei, potrivit celor consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală comunicat contribuabilului, respectiv în anexele nr.X, nr.X, nr.X și nr.X la raportul de inspecție fiscală, întrucât au fost înregistrate în baza unor înregistrări care nu au calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor pct.A alin.(2) din Anexa 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv ale pct.A din Anexa 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3512/2008

privind documentele financiar-contabile, ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în temeiul prevederilor art.145 alin.(8), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.51 alin.(1), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor facturi.

Având în vedere că, urmare comunicării proiectul raportului de inspecție fiscală, prin adresele nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, .X. „.X.” a depus o parte din facturile înscrise în anexele mai sus menționate, corectate în conformitate cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală au constatat că, din totalul facturilor pentru care nu au acordat inițial drept de deducere pentru cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată, un număr de X de facturi, din care X au fost emise de S.C. .X. S.R.L., contribuabil declarat inactiv, prezentate detaliat în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, nu respectă prevederile mai sus menționate, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(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;**”*

iar în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, în ceea ce privește noțiunea de document justificativ, învederăm prevederile stipulate la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, potrivit căreia:

“(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.”,

iar potrivit pct.2 din Anexa 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la data de 31.12.2008:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]

Prevederi similare sunt stipulate și la pct.2 din Anexa 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrul economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare începând cu data de 01.01.2009.

Din coroborarea și interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ, fiind deductibile la calculul profitului impozabil, numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și numai în baza exemplarului original al acestora, așa cum este stipulat și la pct.27 din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, la pct.41 din Anexa la Ordinul ministrul economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit căroră: *“Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, respectiv regimul deducerilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține că potrivit art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii

serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, în conformitate cu pct.51 din Normele metodologice de aplicare ale art.145 alin.(8) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.[...]”.

Începând cu data de 01.01.2007, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

iar, potrivit pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-21.12.2008:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

respectiv, în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale, respectiv facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și/sau cu alte documente specifice aprobate, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și numai în cazuri excepționale, cum ar fi pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, cu duplicatul facturii care va conține mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului/prestatorului.

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza **exemplarului original al facturii fiscale, respectiv facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), respectiv art.155 alin.(5), din Legea**

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

iar potrivit art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;”

Totodată, se reține că la art.155 alin.(8), respectiv art.155 alin.(5), mai sus invocate, este stipulat neechivoc modul de completarea a facturilor fiscale/facturilor, respectiv informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu o factură fiscală/faktură, document justificativ legal de înregistrare în contabilitatea furnizorului cât și a cumpărătorului, astfel că din coroborarea acestor articole cu art.21 alin.(4) lit.f) din legea fiscală, rezultă că facturile fiscale/facturile dobândesc calitatea de document justificativ în baza cărora se înregistrează în contabilitate ca deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile numai în condițiile în care acestea cuprind informațiile obligatorii stipulate la articolele mai sus menționate.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că **“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”**

Totodată, se reține că potrivit prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”,

iar potrivit pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Potrivit acestor prevederi legale, dacă organele de inspecție fiscală constată, urmare verificării efectuate, că documentele aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, respectiv au fost omise sau înscrise eronat, vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată, dacă pe perioadă desfășurării controlului la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator cu respectarea prevederilor legale referitoare la modul de corectare a informațiilor înscrise în facturi sau în

alte documente care țin loc de factură și dacă corectarea informațiilor nu este de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă furnizorul/prestatorul a fost supus unei inspecții fiscale.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare faptului că în perioada 01.08.2005-31.12.2009 .X. „.X.” și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi care nu aveau completate toate informațiile obligatorii prevăzute de legea fiscală, respectiv acestea nu conțineau codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau acesta era înscris incorect, precum și faptul că institutul a prezentat o parte din facturi în copie, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente acestor facturi, potrivit celor consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală comunicat contribuabilului, respectiv în anexele nr.10, nr.17, nr.19 și nr.24 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că .X. „.X.”, urmare comunicării proiectului raportului de inspecție fiscală, prin adresele nr..X./ 16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, a depus o parte din facturile înscrise în anexele mai sus menționate, corectate în conformitate cu prevederile legale, au constatat că, din totalul facturilor pentru care nu au acordat inițial drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, un număr de 68 de facturi, din care 9 au fost emise de S.C. .X. S.R.L., contribuabil declarat inactiv, prezentate detaliat în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, nu respectă prevederile legale, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente acestora.

Se reține, de asemenea că, .X. “.X.”, prin contestația formulată, precizează că organele de inspecție fiscală, în proiectul raportului de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru ca după formularea punctului de vedere și prezentarea facturilor corectate, să admită la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor pentru care a transmis adrese în vederea corecției, dar pe care nu le-a primit de la furnizori, susțineri similare fiind formulate și în cazul cheltuielilor înscrise în facturile în cauză.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, precum și afirmațiile contestatarului, se reține că, din totalul cheltuielilor în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei neacceptate inițial la deducere de către organele de inspecție fiscală, respectiv potrivit constatărilor consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală, în sarcina .X. “.X.” a fost impus un impozit pe profit suplimentar urmare neacceptării la deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferente facturilor care nu conțin codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau acesta era înscris incorect, și anume, pentru care contribuabilul nu a prezentat, pe perioada desfășurării inspecției fiscale, facturile corectate așa cum prevede legea fiscală, precum și aferentă facturilor prezentate în timpul inspecției fiscale în copie, facturi menționate detaliat la anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au informat conducerea institutului cu privire la identificarea pe durata inspecției fiscale a unor astfel de facturi, informație care ar fi permis corectarea acestora pe durata inspecției fiscale, invocând în acest sens prevederile referitoare la modalitatea de corectare a facturilor de către furnizori, respectiv prevederile pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează corecția pe durata inspecției fiscale, se reține că, potrivit celor expuse mai sus, respectiv potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, precum și celor precizate de către .X. “.X.”, prin contestația formulată, adresele nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011 anexate la dosarul contestației, contribuabilul a procedat în timpul desfășurării inspecției fiscale, urmare comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, la corectarea unei părți din facturile/facturile fiscale identificate de către organul de inspecție fiscală ca fiind necomplete sau complete eronat cu codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, echipa de inspecție fiscală permițând deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor corectate în conformitate cu prevederile legale, astfel că susținerea contestatorului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, în ceea ce privește susținerea .X. “.X.” potrivit căreia în vederea corectării acestor facturi a solicitat prelungirea termenului de finalizarea a inspecției fiscale cu 30 de zile, cerere pentru a

cărei solicitare nu a primit răspuns, se reține că, într-adevăr, prin adresa nr..X./28.11.2011, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./28.11.2011, anexată în copie la dosarul contestației, institutul a solicitat cele susținute mai sus, însă, prin adresa nr..X./05.12.2011, anexată de asemenea în copie la dosarul contestației, Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., ca răspuns la cele solicitate, a comunicat următoarele: *“referitor la adresa nr..X./28.11.2011, prin care solicitați «prelungirea termenului de finalizare a inspecției fiscale generale cu încă 30 de zile», INSTITUTUL .X.,,X.” a beneficiat de prevederile art.2 lit.f) din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, prin solicitarea scrisă de contribuabil nr..X./08.06.2011, ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de echipa de inspecție fiscală și comunicată în scris, prin adresa nr..X./14.06.2011, în conformitate cu prevederile art.4 din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010, iar prin adresa nr..X./ 07.09.2011, a fost comunicată data de reluare a inspecției fiscale generale, în conformitate cu prevederile art.5 din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale. Vă informăm de asemenea că pe parcursul unei inspecții fiscale, contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia o singură dată, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.”*

Mai mult, se reține că Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat la data de 23.11.2011, fiind înregistrat sub nr..X./24.11.2011, iar în baza acestuia a fost emisă la data de 24.11.2011 Decizia de impunere nr.X, or cererea de solicitare a prelungirii termenului de finalizarea a inspecției fiscale cu 30 de zile a fost formulată și depusă la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în data de 28.11.2011, deci la o dată ulterioară încheierii raportului de inspecție fiscală și emiterii în baza acestuia a deciziei de impunere.

Prin urmare, susținerea contestatarului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că potrivit celor precizate mai sus, contribuabilul a beneficiat o dată de suspendarea la cerere a inspecției fiscale, respectiv și-a exercitat acest drept, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din O.P.A.N.A.F. nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, potrivit căruia :

“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

f) la solicitarea scrisă a contribuabilului ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de echipa de inspecție fiscală, care conduce la imposibilitatea continuării inspecției fiscale. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia, doar o singură dată;”,

aspect care, contrar celor afirmate de contestatar, i-a fost comunicat prin adresa de răspuns nr..X./05.12.2011, și mai mult, în condițiile în care cererea de solicitare a suspendării inspecției fiscale nr..X./28.11.2011 este ulterioară încheierii raportului de inspecție fiscală și emiterii deciziei de impunere.

Referitor la susținerea .X. “.X.” potrivit căreia legiuitorul a prevăzut în mod expres, în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, conținutul minimal obligatoriu al facturilor fiscale, dar și modalitatea de corecție pe durata inspecției fiscale în vederea admiterii dreptului de deducere, însă același temei nu poate fi asimilat pentru justificarea deductibilității cheltuielilor reglementată de art.21 din Codul fiscal, se reține că într-adevăr conținutul minimal obligatoriu al facturilor fiscale/facturilor a fost prevăzut la articole din în cadrul Titlului VI – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, însă acesta stipulează neechivoc, așa cum s-a precizat mai sus, modul de completare a facturilor fiscale/facturilor, respectiv informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu o factură fiscală/factură, document justificativ legal de înregistrare în contabilitatea furnizorului cât și a cumpărătorului, deci nu numai pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată ci și a cheltuielilor înregistrate în baza acestor documente.

Mai mult, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în funcție de elementele pe care trebuie să le conțină o factură prevăzute la art.155 alin.(8), respectiv art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulată/sunt stipulate expres la art.145, respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.146 din actul normativ mai sus menționat.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, această susținere a contestatarului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a prevederilor pct.7.1. din H.G. nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Înștiințarea contribuabililor*

asupra drepturilor și obligațiilor în cadrul procedurii în desfășurare se face verbal sau în scris. Dacă informarea se face verbal, organul fiscal va întocmi o notă în care va consemna îndeplinirea obligației și orice alte detalii legate de aceasta pe care le consideră relevante. Nota se va atașa la dosarul cazului.”, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat aceste prevederi, se reține că, potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înainte de începerea inspecției fiscale contribuabilul va fi informat despre drepturile și obligațiile pe care le are în timpul desfășurării inspecției fiscale, și anume, prin comunicarea o dată cu avizul de inspecție fiscală a Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile stipulate în Anexa 1 din O.P.A.N.A.F. nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, or, așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la raportul de inspecție fiscală, Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale a fost comunicată .X. “.X.” atât prin avizul de inspecție fiscală nr..X./06.03.2010 cât și prin avizul de inspecție fiscală nr..X./ 19.08.2010, fapt pentru care susținerea contestatarului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, se reține că .X. “.X.”, în completarea contestației, prin adresa nr..X./809.03.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr.X/12.03.2012, a depus în cadrul Anexei nr.1 documentele pentru *“corecția codului fiscal pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L.”*, și anume:

- factura nr..X./13.12.2005 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr..X./07.12.2011;

- factura nr..X./30.03.2006 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr..X./07.12.2011;

- factura nr..X./05.06.2006 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/09.06.2006 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/27.12.2006 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/07.03.2007 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/29.03.2007 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/04.05.2007 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/22.05.2007 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011;

- factura nr.X/20.06.2008 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011.

Față de aceste documente, în speță facturile de *corecție a codului fiscal*, depuse de contestatar în completarea contestației, se reține că acestea au fost emise în data de 07.12.2011, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală, în baza căruia a fost emisă la data de 24.11.2011 decizia de impunere, a fost încheiat la data de 23.11.2011, fiind înregistrat sub nr..X. din data de 24.11.2011, iar Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 a fost comunicată institutului la data de 06.12.2011.

Prin urmare, având în vedere că aceste facturi de corecție au fost emise ulterior încheierii inspecției fiscale, se reține că acestea contravin prevederilor stipulate la pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, care condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cazul expres în care documentele controlate de către organele de inspecție fiscală aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, de îndeplinirea unor cerințe, și anume ***“dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”***

Mai mult, se reține că o corectare a facturilor în afara perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv după încheierea inspecției fiscale reprezintă o modificare ulterioară a unei situații de fapt

deja stabilite, ca efect al unei inspecții fiscale, ceea ce ar încălca regulile de procedură fiscală.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, documentele pentru *“corecția codului fiscal pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L.”* depuse de contestatar în completarea contestației, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În subsidiar, se reține că .X. “.X.” a depus în cadrul Anexei nr.1 ca documente pentru *“corecția codului fiscal pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L.”* inclusiv **factura nr..X./ 07.03.2007** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei cu factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011 și **factura nr.X/29.03.2007** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei cu factura de *corecție a codului fiscal* nr.X/07.12.2011, facturi care nu sunt înscrise în situația tabelară întocmită de către organele de inspecție fiscală și prezentată în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, rezultând astfel că acestea nu au stat la baza impunerii stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală.

În ceea ce privește facturile/facturile fiscale prezentate în copie organului de inspecție fiscală, se reține că .X. “.X.” nu aduce niciun argument în susținerea deductibilității sau nu a cheltuielilor sau a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor facturi, mai mult în condițiile în care, nici prin contestația formulată, nici ulterior, prin adresa nr..X./809.03.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr.X/12.03.2012, prin care a suplimentat probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente, nu a înțeles să facă dovada deținerii exemplarului original al facturilor în cauză, astfel că, în lipsă de documente justificative valabile, contestatarul nu poate combate sau înlătura constatările organelor de inspecție fiscală, prin urmare, rezultă că în mod legal echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente facturilor, menționate în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, prezentate în copie xerox de către .X. “.X.”.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente facturilor care nu conțin codul de identificare fiscală/codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau acesta este înscris incorect, respectiv aferente unor facturi prezentate în copie, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

C.9. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale în cuantumul mai sus menționat pentru operațiunile efectuate de .X. „.X.” constând în scoaterea din evidență contabilă a bunurilor de natura mijloacelor fixe și obiectelor de inventar depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casarea acestora, pentru care nu a prezentat documente justificative specifice, în condițiile în care contestatarul susține că valorile stabilite de către echipa de inspecție fiscală pentru casările de mijloacele fixe și de obiecte de inventar sunt eronate, iar din raportul de inspecție fiscală și anexe nu rezultă situația de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, .X. „.X.” a înregistrat în categoria cheltuielilor de exploatare suma totală de .X. lei, respectiv în anul 2006 suma de .X. lei, în anul 2007 suma de .X. lei, în anul 2008 suma de .X. lei, iar în anul 2009 suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu scoaterea

din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar (centrifuga, mașini filetat, materiale auxiliare, mobilier, balanțe, calculatoare, etc.) depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește situația centralizată a bunurilor scoase din gestiune, prezentată de contribuabil urmare solicitării echipei de inspecție fiscală, nu au fost întocmite procese verbale aprobate de Consiliul de administrație, în care să se precizeze cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și persoanele vinovate, după caz, nefiind întocmite nici liste de inventariere distincte pentru bunurile depreciate sau deteriorate, iar în ceea ce privește procesele verbale de casare prezentate, acestea nu au înscrise constatările și concluziile asupra bunurilor propuse spre casare, nu au înscrise mijlocul fix, prețul unitar, valoarea și amortizarea până la data scoaterii din funcțiune, ansamblele, subansamblele, piesele și materialele rezultate nu au fost completate în vederea stabilirii modului de casare a acestor bunuri, referatele de scoatere din funcțiune a acestor bunuri au fost întocmite de gestionarii care le aveau în administrare și nu de către consiliile de inventariere din cadrul institutului, aceste documente nu au fost avizate de compartimentul financiar – contabilitate și nu au fost aprobate de directorul general, pentru a fi supuse aprobării Consiliului de administrație, conform prevederilor legale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „X.” nu a respectat prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, respectiv cele stipulate la pct.47.

Astfel, având în vedere cele constatate, precum și faptul că .X. „X.” nu a prezentat alte documente justificative, respectiv: proces verbal de aprobare de către Consiliul de administrație privind scoaterea din uz sau declasarea bunurilor materiale deteriorate, depreciate, inutilizabile, propuneri privind scoaterea din uz a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar de acest fel, propuneri de măsuri în vederea recuperării sau reîntregirii în circuitul economic a acestor bunuri materiale, decizia Consiliului de administrație asupra soluționării propunerilor făcute cu respectarea dispozițiilor în vigoare, privind procedura de verificare a bunurilor casate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „X.”, pentru operațiunile de scoatere din

evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar casate nu a respectat prevederile art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.71⁶ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei, aferentă anului 2006, suma de .X. lei, aferentă anului 2007, suma de .X. lei, aferentă anului 2008 și suma de .X. lei, aferentă anului 2009, nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fapt pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că institutul nu a prezentat documente din care să rezulte vânzarea, casarea sau imputarea contravalorii bunurilor în cauză, au constatat că necuprinderea în categoria operațiunilor impozabile a contravalorii bunurilor constatate lipsă în gestiune, în sumă totală de .X. lei, contravine prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.c) și art.140 alin.(1) din legea mai sus menționată și pct.18 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. „X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au diferențiat valoric casările de mijloace fixe de casările de obiecte de inventar, nu au specificat în ce conturi de cheltuieli au regăsit înregistrate aceste valori, precum și că valorile sunt eronate, în sensul că acestea nu se regăsesc înregistrate în conturile de cheltuieli cu casarea mijloacelor fixe, unde se înregistrează valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate, rezultând astfel că echipa de inspecție fiscală a luat în calcul *valoarea de inventar* și nu valoarea rămasă a mijloacelor fixe, în condițiile în care majoritatea mijloacelor fixe casate prezentau valoare rămasă zero.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;[...],

iar, potrivit pct.42 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

“42. Cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale lipsă din gestiune sau distruse, pentru care nu s-au încheiat contracte de asigurare, nu este cheltuială deductibilă fiscal, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz. Cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale lipsă din gestiune sau distruse, care excedează valorii recuperate în baza contractelor de asigurare încheiate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, nu este deductibilă fiscal.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario*, dacă au fost încheiate contracte de asigurare, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, respectiv cheltuiala cu valoarea neamortizată a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, respectiv distruse, este deductibilă la calculul profitului impozabil, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, potrivit căruia:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodată, la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederile referitoare la amortizarea fiscală. Astfel, potrivit alin.(15) al acestui articol, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

*„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.** Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”*

iar în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.** Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”*

În aplicarea articolului mai sus citat, legiuitorul la pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*“71⁶. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, **cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.***

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a acestuia respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”

Deci, potrivit acestor prevederi legale, casarea unui mijloc fix reprezintă operația de scoatere din funcțiune a acestuia, urmată de dezmembrarea și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și anume, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, iar câștigurile sau pierderile rezultate din scoaterea din funcțiune mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Cu alte cuvinte, din interpretarea prevederilor legale mai sus citate, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix, pentru care nu au fost respectate prevederile legale referitoare la casare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la livrarea de bunuri, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”,

respectiv, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."

Totodată, în aplicarea art.128 alin.(4) lit. d) mai sus citat, legiuitorul stipulează la pct.6) alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

"(4) În sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare nu constituie livrare de bunuri, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția activelor respective, taxa a fost dedusă total sau parțial sau nu a fost dedusă. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal, pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial, și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare."

iar, în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009:

"(4) În sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare."

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, nu constituie livrare de bunuri activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, respectiv, în funcție de perioada incidentă, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, aplicându-se prevederile art.149 din Codul fiscal, referitoare

la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, în condițiile în care la achiziția acestora taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial și dacă achiziția a intervenit după data aderării.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.128 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

*“(9) **Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), următoarele:***

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;”,

respectiv, la alin.(8) lit.b) al aceluiași articol, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“(8) **Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):***

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”

În aplicarea art.128 alin.(9) lit.b), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, la pct.7 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006, se stipulează:

“7. (1) Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

[...]

(2) Casarea bunurilor de natura mijloacelor fixe, chiar și înainte de expirarea duratei normale de întrebuințare, nu constituie livrare de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”,

respectiv, la pct.6 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, se stipulează:

„(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;**
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;**
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”**

iar potrivit pct.6 alin.(10) din același act normativ, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

“(10) Pentru situațiile prevăzute la alin. (9) lit. a) se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere.”

respectiv, în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009:

“(10) Prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere, nu se aplică în situațiile în care, conform art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, nu se consideră că are loc o livrare de bunuri cu plată, cu excepția casării activelor corporale fixe.”

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, și care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții: nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente, se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, precum și bunurile de natura mijloacelor fixe casate, chiar și înainte de expirarea duratei normale de întreținere, respectiv activele corporale fixe casate, nu constituie, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, livrare de bunuri.

Prin urmare, din interpretarea *per a contrario* a prevederilor legale mai sus citate, se reține că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu îndeplinesc condițiile cumulative expres prevăzute de legiuitor, respectiv: nu mai pot fi valorificate, nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente, se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, precum și bunurile de natura mijloacelor fixe/activele corporale fixe casate fără respectarea prevederilor legale, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, situație în care devin

aplicabile prevederile referitoare la baza de impozitare pentru operațiuni, respectiv livrări de bunuri, efectuate în interiorul țării.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.21 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

“21. (1) Baza de impozitare pentru mijloacele fixe constatate lipsă, care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată, conform art. 128 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, este constituită după cum urmează:

a) dacă lipsurile nu sunt imputabile, baza de impozitare este valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă. Dacă mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero;

b) dacă lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputată, dar nu mai puțin decât valoarea rămasă a mijlocului fix. Pentru mijloacele fixe complet amortizate, baza de impozitare este suma imputată.”

respectiv, începând cu data de 01.01.2007, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.18 alin.(4) din același act normativ, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero, sau după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe/active corporale fixe constatate lipsă din gestiune, care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin.(3) lit.e), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, ori, dacă mijloacele

fixe/activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero.

Totodată, având în vedere prevederile legii fiscale mai sus citate, referitoare la dreptul de deducere al cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale fixe, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, distruse, învedereăm prevederile stipulate la pct.7 din Anexa 1 la Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, potrivit cărora:

“7. Inventarierea elementelor de activ și de pasiv se efectuează de către comisii de inventariere, formate din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate prevăzute la pct. 6. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.[...]

Comisia de inventariere răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale.

Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisii vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii elementelor de activ și de pasiv, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.[...]

Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii și nici contabilii care țin evidența gestiunii respective.[...],

precum și cele stipulate la pct.47 din același act normativ, potrivit cărora:

“47. Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii; numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere; numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere; gestiunea inventariată; data începerii și terminării operațiunii de inventariere; rezultatele inventarierii; concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic;

propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri; constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.”,

respectiv, la pct.6 alin.(1), alin.(3) și alin.(5) și pct.42 din Anexa 1 la Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, în vigoare începând cu data de 05.11.2009, potrivit cărora:

“6. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.

(3) [...] Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.

(5) Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective și nici auditorii interni sau statutari.

Prin proceduri interne, entitățile pot stabili ca la efectuarea operațiunilor de inventariere să participe și contabilii care țin evidența gestiunii respective, fără ca aceștia să facă parte din comisie.[...]

42. Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariate/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără

desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.”

Totodată, învedereăm și prevederile stipulate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la data de 31.12.2008, în care, la grupa a-II-a din Anexa X - Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înseriere și numerotare, este prevăzut modelul și normele de întocmire și utilizare a procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/aA), reținându-se că acesta:

“1. Servește ca:

- document de constatare a îndeplinirii condițiilor scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;

- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;

- document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;

- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale aflate în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).

Formularul se completează astfel:

- capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz (la unitățile cu capital privat responsabilitatea revine administratorilor), cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de membrii comisiei;

- capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.

Se menționează că, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la cap. II în coloana "Denumirea". În situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale care să confirme datele completate în acest capitol.

3. Circulă:

- la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);

- la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declassate (ambele exemplare);

- la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și re folosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- aprobat; data;
- predătorul;
- constatările și concluziile comisiei;
- mijloacele fixe scoase din funcțiune sau bunurile materiale declassate;
- numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea; amortizarea până la scoaterea din funcțiune;
- ansamble, subansamble, piese, componente și materiale rezultate,
- numărul și data (ziua, luna, anul) documentului;
- predătorul;
- primitorul;
- numărul curent; denumirea; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea;
- numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei și a gestionarului pentru primire.”

Începând cu data de 01.01.2009, prevederi similare privind normele de întocmire și utilizare a procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/aA) sunt stipulate la grupa a II-a din Anexa 2 - Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, se reține că .X. „X.”, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală, a prezentat o situație centralizată a bunurilor scoase din gestiune și procese verbale de casare.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru bunurile înscrise în situația centralizată, institutul nu a întocmit procese verbale aprobate de Consiliul de administrație, în care să se precizeze cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, cauzele care au determinat starea bunurilor respective,

persoanele vinovate, după caz, nu au fost întocmite liste de inventariere distincte pentru bunurile depreciate sau deteriorate, iar în ceea ce privește procesele verbale de casare prezentate, au constatat că acestea nu au înscrise constatările și concluziile asupra bunurilor propuse spre casare, nu au înscrise mijlocul fix, prețul unitar, valoarea și amortizarea până la data scoaterii din funcțiune, ansamblele, subansamblele, piesele și materialele rezultate nu au fost completate în vederea stabilirii modului de casare a acestor bunuri, referatele de scoatere din funcțiune a acestor bunuri au fost întocmite de gestionarii care le aveau în administrare și nu de către comisiile de inventariere din cadrul institutului, aceste documente nu au fost avizate de compartimentul financiar – contabilitate și nu au fost aprobate de directorul general, pentru a fi supuse aprobării Consiliului de administrație, conform prevederilor legale.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, raportate la constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că .X. „.X.” avea obligația să întocmească și să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele justificative legale care au stat la baza operațiunilor de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar, respectiv de casare a acestora.

Se reține, de asemenea că, .X. „.X.”, în susținerea acestui capăt de cerere, în cadrul anexei nr.X, a depus următoarele documente:

- un număr de X facturi fiscale/facturi împreună cu un număr X avize de însoțire a mărfii emise în perioada 2006-2008 către beneficiarul S.C. X Sud .X., în care la rubrica destinată descrierii/specificației produselor este înscrisă mențiunea “*deșeuri de fier (casare)*”, iar la rubricile “*U.M.*” și “*Cantitate*” sunt înscrise diverse cantități având ca unitate de măsură “*kg*”, fără niciun alt document anexat acestora, cum ar fi situații în care să fie înscrise bunurile care au fost supuse operațiunii de casare, respectiv dezmembrarea și valorificarea părților componente rezultate prin vânzare, note de cântar, procese verbale de recepție sau alte documente cu caracter specific operațiunii, din analiza cărora să se poată stabili care au fost bunurile casate în cauză, mai mult, între facturile și avizele de însoțire a mărfii atașate fiecărei facturi identificându-se neconcordanțe cu privire la cantitatea, respectiv prețul unitar înscris în acestea;

- un număr de X referate, respectiv un număr de X liste de mijloace fixe propuse spre casare, întocmite de gestionari și certificate de șef laborator, respectiv întocmite de responsabili cu gestiunea, prin care se solicită aprobarea casării mijloacelor fixe/obiecte de inventar aflate în

diverse laboratoare și pavilioane și în care sunt înscrise denumirea, cantitatea și numărul de inventar, iar în referatul înregistrat sub nr.X/04.12.2008 fiind înscris și valoarea de inventar "1" și data de punere în funcțiune "PIF", fără însă să înțeleagă să facă dovada deținerii de documente justificative în conformitate cu prevederile legale, respectiv să depună în susținere procesele verbale întocmite de către o comisie de inventariere și în care să fie înscrise următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cele constatate, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri etc., precum și alte documente specifice doveditoare în baza cărora să se poată stabili fără echivoc modul în care mijloacele fixe scoase din funcțiune au fost dezmembrate și valorificate, așa cum prevede legea fiscală pentru operațiunile de casare.

Prin urmare, față de documentele mai sus menționate depuse de contestatar, se reține că acestea nu sunt de natură a combate sau înlătura constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că .X. „X.” nu a prezentat documente justificative în conformitate cu prevederile legale, cum ar fi: procese verbale de casare sau declasare a bunurilor în cauză - mijloace fixe și obiecte de inventar -, respectiv cu propuneri privind scoaterea din funcțiune a bunurilor de natura mijloacelor fixe, respectiv propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar, cu propuneri de măsuri în vederea recuperării sau reîntregirii în circuitul economic a acestora, decizia Consiliului de administrație asupra soluționării propunerilor făcute cu respectarea dispozițiilor în vigoare, privind procedura de verificare a bunurilor casate, etc.

Totodată, față de motivele care au stat la baza impunerii stabilită suplimentar în sarcina contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, respectiv faptul că institutul nu a prezentat documente justificative în conformitate cu prevederile legale, se reține că acestea vizează numai condițiile de formă nu și cele de fond, în condițiile în care, spre exemplificare învedereăm faptul că .X. „X.” a obținut venituri impozabile din valorificarea *deșeurilor de fier (casare)*, potrivit facturilor emise către beneficiarul S.C. X Sud .X., depuse în susținerea contestației.

De asemenea, se reține că .X. „.X.” susține că organele de inspecție fiscală nu au diferențiat valoric casările de mijloacele fixe de casările de obiecte de inventar, nu au specificat în ce conturi de cheltuieli au regăsit înregistrate aceste valori, precum și faptul că valorile sunt eronate, în sensul că acestea nu se regăsesc înregistrate în conturile de cheltuieli cu casarea mijloacelor fixe, unde se înregistrează valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate, rezultând astfel că echipa de inspecție fiscală a luat în calcul valoarea de inventar și nu valoarea rămasă a mijloacelor fixe, în condițiile în care majoritatea mijloacelor fixe casate prezentau valoare rămasă zero. În motivarea acestor susțineri .X. „.X.” depune în cadrul aceleiași anexa, respectiv la anexa nr.9, următoarele documente:

- *“Situația mișcării patrimoniului de mijloace fixe”* în anii 2006, 2007, 2008 și 2009, cod operație 21-*“ieșiri de mijloace fixe prin casare”*, în care fiecare mijloc fix este identificat cu număr de inventar, cod de clasificare, dată de punere în funcțiune, valoare inventar, amortizare etc.;
- *“Fișă cont analitic cu înregistrări operate în an”* la luna decembrie a anilor 2006, 2007, 2008 și 2009 privind contul 30305 *“Uzura obiecte de inventar (cont provizoriu)”*;
- *“Mișcări de materiale pe documente aflate în arhivă”* pentru anii 2006, 2007, 2008 și 2009, listate pe gestiuni;
- *“Balanțe de verificare în lei pe conturi analitice”* încheiate la luna decembrie a anilor 2006, 2007, 2008 și 2009.

Astfel, față de aceste susțineri ale contestatarului se reține, analizând raportul de inspecție fiscală, că organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că în anii 2006 - 2009 .X. „.X.” a înregistrat în categoria cheltuielilor de exploatare suma totală de .X. lei, respectiv în anul 2006 suma de .X. lei, în anul 2007 suma de .X. lei, în anul 2008 suma de .X. lei, iar în anul 2009 suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar (centrifuga, mașini filetat, materiale auxiliare, mobilier, balanțe, calculatoare, etc.) depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casate, fără însă să rezulte care au fost documentele analizate care au stat la baza acestor constatări ce au constituit baza impozabilă stabilită suplimentar și, pe cale de consecință, a impunerii, întrucât în raportul de inspecție fiscală se face trimitere doar la anexele nr.X - *Nota explicativă d-na. X X* - și nr.X - *Nota explicativă d-nul. X X*, în cauză, nefiind anexat niciun alt document justificativ care să constituie mijloc de probă, respectiv balanțe de verificare, note contabile, situații tabelare întocmite în speță, etc., din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine care este

quantumul cheltuielilor cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar.

Totodată, nici din analiza balanțelor de verificare depuse de contestatar, respectiv, în conformitate cu constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, a contului 658 „*Alte cheltuieli de exploatare*”, și a celorlalte documente depuse, nu rezultă cuantumul cheltuielilor cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar, stabilit de către organele de inspecție fiscală pe baza înregistrărilor efectuate de către .X. „.X.” în categoria cheltuielilor de exploatare.

Mai mult, se reține susținerea .X. „.X.” potrivit căreia pentru obiectele de inventar, cheltuiala cu uzura se înregistrează pe cheltuieli în momentul în care acestea sunt date în folosință, iar evidența acestora pe persoane se ține cu ajutorul contului extrabilanțier 8035 “Stocuri de natura obiectelor de inventar date în evidență”, astfel că la momentul casării obiectelor de inventar în folosință nu există influență în conturi de cheltuieli respectiv în contul de profit și pierdere, or organele de inspecție fiscală, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, au stabilit pe cumulat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu casarea mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar, respectiv, așa cum susține contestatarul, nu au diferențiat valoric casările de mijloacele fixe de casările de obiecte de inventar, prin urmare, având în vedere cele susținute de .X. „.X.” raportate la constatările organelor de inspecție fiscală, nu rezultă dacă, în cauză, materialele de natura obiectelor de inventar pentru care institutul a procedat la scoaterea acestora din uz, respectiv la casarea acestora, au fost date sau nu în folosință, situații distincte care se tratează diferențiat.

Prin urmare, având în vedere în vedere cele reținute mai sus, și anume susținerile contestatarului cu privire la faptul că valorile sunt eronate, în sensul că echipa de inspecție fiscală a luat în calcul valoarea de inventar și nu valoarea rămasă a mijloacelor fixe, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, faptul că echipa de inspecție fiscală nu a înțeles să-și motiveze constatarea pe baza de documente justificative care să constituie mijloace de probă relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale, respectiv pentru stabilirea bazei de impunere, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contribuabil în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, motiv pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

precum și prevederile art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția 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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Totodată, se rețin prevederile art.105 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”,

și prevederile stipulate la pct.102.1. din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, potrivit cărora:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate

documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, faptul că din documentele anexate la raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili situația de fapt, precum și faptul că din documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina acestuia sunt datorate, documentele în speță nefiind de natură să elucideze sau să infirme situația de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de .X. „.X.” constând în scoatere din evidență contabilă a bunurilor de natura

mijloacelor fixe și obiectelor de inventar depreciate, inutilizabile sau deteriorate, respectiv casarea acestora, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de contestatar în susținerea cauzei.

C.10. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. „.X.” drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de carburanți auto efectuate în perioada 01.06.2009 - 31.12.2009, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.06.2009 - 31.12.2009 .X. „.X.” a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor de achiziții combustibil (benzină) și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.145¹ alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei și totodată nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă.

Prin contestația formulată, .X. “.X.”, susține că vehiculele rutiere pentru care s-a decontat consumul de combustibil sunt destinate transportului de produse specifice activității institutului și nu transportului de persoane, sens în care anexează copii ale cărțile de identitate ale autovehiculelor din dotare, precum și faptul că din cele 14 mijloace de transport înregistrate în registrul mijloacelor fixe unicul mijloc de transport având caracteristici exclusive de transport persoane cu masa mai mică de 3.5 tone este autoturismul marca .X. .X., care este însă utilizat cu preponderență pentru transporturile ocazionate de deplasările între punctele de lucru ale institutului și laboratoarele de specialitate.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, **cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:***

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Totodată, la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de

combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat în perioada 01.06.2009 - 31.12.2009 .X. „.X.” a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor de achiziții combustibil (benzină) și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții de carburanți auto, încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.145¹ alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Totodată, din analiza anexei nr.28 – T.V.A. neadmisă la deducere, întocmită în cauză, se reține că echipa de inspecție a întocmit o situație tabelară în care, pentru fiecare din lunile iunie-decembrie 2009, la rubrica “Furnizor” este menționat “Bonuri benzină”, iar la rubricile “Baza

impozabilă”, “TVA” și “*Val.totală*”, cuantumul acestora este înscris pe cumulat, pentru fiecare lună mai sus menționată, fără însă să anexeze niciun fel de document, cum ar fi copii ale bonurilor fiscale care au stat la baza întocmirii acestei situații, situații privind mijloacele de transport pentru care au fost efectuate achizițiile de combustibil și din care să rezulte dacă din punct de vedere cantitativ achizițiile în cauză se încadrează în normele de consum etc.

De asemenea, se reține că .X. „.X.”, prin contestația formulată, susține că vehiculele rutiere pentru care s-a decontat consumul de combustibil sunt destinate transportului de produse specifice activității institutului și nu transportului de persoane, anexând în acest sens copii ale cărților de identitate ale autovehiculelor din dotare, precum și faptul că din totalul mijloacelor de transport înregistrate în evidența institutului, unicul mijloc de transport având caracteristici exclusive de transport persoane cu masa mai mică de 3.5 tone este autoturismul marca .X. .X., care este însă utilizat cu preponderență pentru transporturile ocazionate de deplasările între punctele de lucru ale institutului și laboratoarele de specialitate.

Se reține că, în cadrul anexei nr.X la contestație, .X. „.X.” a depus în susținerea acestui capăt de cerere, copii ale cărților de identitate pentru un număr de X vehicule. Astfel, din analiza acestor documentelor depuse de contestatar, se rețin următoarele:

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-CKO, acesta intră în categoria “*Autoutilitară N1*”, având caroserie: “*BB frigorifică*”, marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-VVB, acesta intră în categoria “*Autospecializată*”, având caroserie: “*Frigorifică*”, marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-YVZ, acesta intră în categoria “*Autoutilitară N1*”, având caroserie: “*BA suprastructură deschisă*”, marca Iveco, cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-SET, acesta intră în categoria “*Remorcă specializată*”, având caroserie: “*Basculantă*”, marca I.M.U. .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-LMP, acesta intră în categoria "*Autoutilitară*", având caroserie: "X", marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-WWN, acesta intră în categoria "*Tractor rutier*", având caroserie: "*Cu cabină*", marca X, cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: 1, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-SEU, acesta intră în categoria "*Remorcă specializată*", având caroserie: "*Basculantă*", marca I.M.U. .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-SJZ, acesta intră în categoria "*Autoutilitară N1*", având caroserie: "*BB furgon*", marca X, cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: 2, iar sursa de energie: motorină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-EFX, acesta intră în categoria "*Autoturism*", având caroserie: "*Berlină*", marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: benzină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-UZE, acesta intră în categoria "*Autospecializată*", având caroserie: "*Izotermă Cab.retr.*", marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: benzină;

- în ceea ce privește vehiculul având numărul de înmatriculare B-X-SKA, acesta intră în categoria "*Autoutilitară*", având caroserie: "*Furgon*", marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg, numărul total de locuri: X, iar sursa de energie: motorină.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, precum și situația tabelară întocmită de către echipa de inspecție fiscală în mod sintetic, așa cum a rezultat din analiza acesteia, faptul că acestea nu au înțeles să anexeze documente care să le susțină constatările, se reține că, în cauză, nu rezultă în ce constă încălcarea de către contribuabil a prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.145¹ alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, respectiv nu rezultă care sunt mijloacele de transport pentru care institutul a achiziționat combustibilul, al cărui drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată a fost expres limitat de legiuitor în perioada în speță, pentru a putea stabili cu

certitudine că acestea se încadrează în categoria „*vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului*”, potrivit prevederilor legii fiscale mai sus citate.

Mai mult, nici din documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei, nu rezultă care sunt mijloacele de transport pentru care a fost achiziționat combustibilul al cărui drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată a fost limitat, întrucât acesta a depus în principal copii ale cărților de identitate a vehiculelor având, potrivit celor reținute mai sus, sursa de energie „motorină”, în condițiile în care, așa cum a rezultat din analiza anexei nr.X la raportul de inspecție fiscală, respectiv din situația tabelară întocmită în speță, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de benzină.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală raportate la susținerile contestatarului și la documentele depuse de acesta, se reține că singurele mijloace de transport având sursa de energie „*benzină*” sunt: autoturismul marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg și numărul total de locuri: X și autospecializata izotermă marca .X., cu masa totală maximă autorizată: X Kg și numărul total de locuri: X, fără însă să rezulte, așa cum de altfel s-a precizat și mai sus, pentru care din aceste două autovehicule organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil utilizat, și mai mult, în condițiile în care cele două autovehicule fac parte din categorii diferite de folosință, încadrarea acestora în categoria „*vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului*”, prevăzută de legea fiscală, necesitând astfel o analiză separată.

Prin urmare, având în vedere atât constatările organelor de inspecție fiscală, cât și argumentele și documetele depuse de contestatar în susținerea acestei capăt de cerere, se reține că în cauză nu rezultă situația de fapt, respectiv nu rezultă care sunt *vehiculele rutiere motorizate* pentru a căror achiziție de combustibil -benzină- nu a fost acordat de către echipa de inspecție fiscală dreptul de deducere pentru cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată pentru a putea stabili cu certitudine dacă acestea îndeplinesc sau nu cerințele, respectiv au sau

nu caracteristicile expres stipulate de legiuitor la art.21 alin.(4) lit.t) și art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau dacă intră/se înscriu în categoriile exceptate din cadrul acestor prevederi, potrivit celor susținute de contestatar, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția 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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În concluzie, față de cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspekție fiscală a impozitului pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv dacă în mod legal acestea nu au acordat .X. „.X.” drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, aferente achizițiilor de carburanți auto efectuate în perioada 01.06.2009 -

31.12.2009, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de .X. „.X.”, respectiv să reanalizeze dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de carburanți auto efectuate în perioada 01.06.2009 - 31.12.2009, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de contestatar în susținerea cauzei.

C.11. Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția

generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. „.X.” dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii facturate de S.C. .X. S.R.L. și dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu serviciile mai sus menționate, în condițiile în care institutul a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioadele 27.06.2008 – 23.12.2008 și 07.01.2009 – 27.02.2009, .X. „.X.” a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii facturate de SC .X. SRL potrivit unui număr de X facturi emise în baza unui număr de X contracte încheiate cu această societate.

Totodată, pentru serviciile mai sus menționate .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat institutului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei și au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă totală de .X. lei, întrucât .X. „.X.” nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor, devize de lucrări, studii de fezabilitate, etc., documente prin care să se facă dovada că serviciile facturate de SC .X. SRL au fost efectiv prestate.

Prin adresa nr. .X./09.03.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/12.03.2012, pentru justificarea prestării efective a serviciilor facturate de SC .X. SRL, conform facturilor nr. X/27.06.2008, nr. X/09.10.2008, nr. X/24.10.2008, nr. X/29.10.2008 și nr.X/23 .X. „.X.” a depus în susținerea contestației o serie de documente, respectiv facturi, centralizatoare ale situațiilor de lucrări, borderouri ale situațiilor de plată și ale situațiilor de lucrări, devize de lucrări.

În drept, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art.134¹ alin.(1), alin.(4) și 134² alin.(1), alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, precizează:

„ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

[...]

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...].”

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin derogare exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Se reține că potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;”.

Totodată, se reține că potrivit art.146 alin.(1) din legea mai sus menționată, *„pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii care au fost prestate sau urmează să fie prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită conform prevederilor legale.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, *„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.”*

Pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

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; [...].”

Conform pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003

privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, „*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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că .X. „.X.” a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii constând în lucrări de construcții – montaj, reparații instalații sanitare, facturate de SC .X. SRL.

De asemenea, pentru serviciile mai sus menționate .X. „.X.” a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei.

Pe considerentul că .X. „.X.” nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor, devize de lucrări, studii de fezabilitate, etc., documente prin care să se facă dovada că serviciile în cauză au fost efectiv prestate,

organele de inspecție fiscală nu au acordat institutului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei și au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile în sumă totală de .X. lei.

Se reține că prin adresa nr. .X./09.03.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/12.03.2012, pentru justificarea prestării efective a serviciilor facturate de SC .X. SRL, .X. „.X.” a depus în susținerea contestației o serie de documente, respectiv facturi, centralizatoare ale situațiilor de lucrări, borderouri ale situațiilor de plată și ale situațiilor de lucrări, devize de lucrări. Astfel, spre exemplificare, au fost anexate:

- factura nr. .X./27.06.2008, în valoare totală de X lei, în care la rubrica privind „denumirea produselor sau a serviciilor” se menționează „c/valoare situație de lucrări pe luna iunie 2008 aferente lucrări constr.+instalații etaj X”, factură la care a fost anexat „centralizatorul situațiilor de lucrări suplimentare aferente etaj 7”, în care au fost menționate următoarele categorii de lucrări: „hol intrare lift + hol trecere + hol spate” având codul de deviz „IMUNT8”, „lucrări C+I grup sanitar” având codul de deviz „IMUNU8”, „lucrări C+I camera 1” având codul de deviz „IMUNV8”, „lucrări C+I camera 2” având codul de deviz „IMUNZ8”, „lucrări C+I camerele 733+734” având codul de deviz „IMUNX8” și „lucrări camera mare” având codul de deviz „IMUNY8”. Valoarea totală a lucrărilor menționate în centralizatorul situațiilor de lucrări mai sus menționat este de X lei.

De asemenea, la factura nr. .X./27.06.2008 au fost anexate 6 devize pentru ofertele de lucrări cu codurile „IMUNT8”, „IMUNU8”, „IMUNV8”, „IMUNZ8”, „IMUNX8” și „IMUNY8”, valoarea totală a acestora fiind de X lei.

- factura nr. .X./29.10.2008 în valoare totală de X lei, în care la rubrica privind „denumirea produselor sau a serviciilor” se menționează „c/valoare lucrări executate luna octombrie 2008 igienizare grup sanitar + amfiteatru”, factură la care a fost anexat „borderoul situațiilor de plată pe luna octombrie 2008” în care la denumirea devizului se menționează „igienizare grup sanitar + amfiteatru” având codul de deviz „IMU6A8”, în valoare de X lei.

De asemenea, la factura nr. .X./29.10.2008 a fost anexat devizul având codul „IMU6A8” referitor la „igienizare camere și grup sanitar”, în valoare de .X. lei.

- factura nr. .X./23.12.2008 în valoare totală de .X. lei în care la rubrica privind „denumirea produselor sau a serviciilor” se menționează „c/valoare lucrări executate în completare la camerele de la etajul X”, factură la care a fost anexat „borderoul situațiilor de lucrări pe luna decembrie 2008”, în care la denumirea devizului se menționează „completare lucrări etaj 7”, având codul „IMU7A8”, în valoare de .X. lei.

De asemenea, la factura nr. .X./23.12.2008 a fost anexat devizul cu codul „IMU7A8” referitor la „completare lucrări etaj X cam. 1,2”, în valoare de .X. lei.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora serviciile în cauză au fost efectiv prestate, dacă aceste servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale institutului și dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu aceste servicii.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă serviciile au fost efectiv prestate, dacă aceste lucrări au fost efectuate în baza unor documente, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă documentele prezentate de societate se referă la serviciile care au făcut obiectul celor 7 contracte încheiate între .X. „.X.” și S.C. .X. S.R.L. menționate de organele de inspecție fiscală, fără însă să fie precizat numărul, data și obiectul acestora, contractele în cauză nefiind anexate la dosarul cauzei.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) și art. 94 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, menționate în cuprinsul prezentei decizii, potrivit cărora organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.6. 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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de institut de la S.C. .X. S.R.L., precum și deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de .X. lei în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere documentele prezentate de institut.

Totodată, la reverificare, ținând cont de documentele prezentate de institut, organele de inspecție fiscală vor analiza și

argumentele contestatarului cu privire la faptul că lucrările în cauză au fost înregistrate în contul 231 „Investiții în curs”.

C.12. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care, la data emiterii acestor facturi societatea furnizoare era declarată contribuabil inactiv.

În fapt, .X. „.X.” și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în X facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009.

Potrivit Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor inactivi și Listei contribuabililor reactivați, începând cu data intrării în vigoare a acestuia, respectiv 26.02.2008, data publicării ordinului mai sus menționat în Monitorul Oficial nr.144, S.C. .X. S.R.L. a fost înscrisă în lista contribuabililor declarați inactivi.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că institutul nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., întrucât achizițiile au fost efectuate ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv.

În drept, art.(1[^]2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008 precizează:

„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 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.”

Începând cu data de 25.05.2009 articolul mai sus menționat are următorul conținut:

“(1^2) 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 se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, a facturilor anexate de institut în susținerea contestației (anexa X), precum și a procesului verbal nr. .X./09.09.2010 încheiat la .X. „.X. de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, se reține că institutul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în X facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009.

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, la art. 1 – art. 7 se precizează:

„ART. 1

Se aprobă Lista contribuabililor inactivi începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, prevăzută în anexa nr. 1, care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 2

Se aprobă Lista contribuabililor reactivați începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, prevăzută în anexa nr. 2, care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 3

Listele contribuabililor inactivi și reactivați vor fi afișate de Direcția generală de tehnologia informației pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili".

ART. 4

Data de la care contribuabilul a fost declarat inactiv va fi prevăzută distinct pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, cu mențiunea "Contribuabil inactiv de la data de ZZ.LL.AA".

ART. 5

Data de la care contribuabilul a fost declarat reactivat va fi prevăzută distinct pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, cu mențiunea "Contribuabil inactiv în perioada ZZ.LL.AA - ZZ.LL.AA".

ART. 6

Direcția generală de inspecție fiscală și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

ART. 7

Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I."

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 a intrat în vigoare la data de 26.02.2008, data publicării în Monitorul Oficial nr. 144.

Potrivit Listei contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008, SC .X. SRL figurează la poziția nr. X.

Astfel, data la care S.C. .X. S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv este 26 februarie 2008.

Se reține că art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare precizează:

"(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", iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ, „pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi

sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”

Totodată, se reține că în perioada 29.02.2008 – 18.12.2009, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 26 februarie 2009, iar .X. „.X.” a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi deși, potrivit actului normativ anterior precizat facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că institutul nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că .X. „.X.” nu are drept de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația formulată de .X. „.X.” împotriva Deciziei de impunere nr. .X./24.11.2011 va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că legiuitorul nu sancționează imperativ contribuabilul care nu a avut cunoștință de faptul că furnizorul bunurilor este contribuabil inactiv, ci lasă în sarcina organului fiscal analiza scopului economic al tranzacțiilor cu acest contribuabil, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 134/2008 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, anterior precizat, listele contribuabililor inactivi se afișează de

Direcția generală de tehnologia informației pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice, www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili", astfel încât .X. „X.” avea posibilitatea facilă de a se informa despre S.C. .X. S.R.L., iar potrivit principiului de drept „nemo censetur ignorare legem” se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Mai mult, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, institutul nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., întrucât achizițiile au fost efectuate ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv, în conformitate cu prevederile art. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu cele ale art. 11 alin. (1) din același act normativ, invocat de institut, aceste prevederi legale nefiind aplicabile în speță.

C.13. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. „X.” drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, pe considerentul că aceasta este aferentă facturilor emise de către furnizori în anul anterior celui în care au fost înregistrate în evidența contabilă a institutului, fără însă să analizeze prevederile legale referitoare la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „X.” a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de diverși furnizori într-un an anterior celui în care au fost înregistrate în evidența contabilă a institutului.

Având în vedere prevederile art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat.

Prin contestația formulată, .X. „X.”, susține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se poate exercita oricând în cadrul termenului de prescripție, sens în care invocă prevederile art.145 și ale art.147¹ alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, precum și faptul că temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.134 din Codul fiscal, reglementează exigibilitatea și faptul generator aplicabile taxei pe valoarea adăugată colectată și nu pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit prevederilor alin.(1) al acestui articol, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2006:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.”

iar, potrivit alin.(2) al aceluiași articol:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate, momentul în care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere este momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă, reprezentând taxa datorată sau achitată de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate, devine exigibilă, dreptul de deducere fiind condiționat de utilizarea bunurilor/ serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, pentru **exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată**, legiuitorul vine cu impunerea justificării acestui drept, în funcție de felul operațiunii.

Astfel, potrivit art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice

dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

iar prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la pct.51 alin.(1), legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(8) al articolului mai sus menționat, și anume:

“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”

Totodată, potrivit prevederilor art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006, factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice."

În conformitate cu aceste prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru bunurile/serviciile care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate de o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu exemplarul original al facturii fiscale, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, coroborând prevederile legale privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că, urmare nașterii dreptului de deducere a taxei, respectiv la momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă a devenit exigibilă, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/ serviciilor care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/ prestate de o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în baza exemplarului original al facturii fiscale, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile stipulate de legiuitor, și numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „.X.” și-a exercitat eronat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. lei prin înregistrarea facturilor fiscale emise de diverși furnizori într-n an anterior celui în care au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului

verificat, fapt ce contravine prevederilor art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”*.

Totodată, din analiza anexelor nr.9 - *Cheltuieli/TVA neadmise la calculul impozitului pe profit an 2005* și nr.13 – *Cheltuieli neadmise la calculul impozitului pe profit an 2006. T.V.A. neadmisă la deducere*, întocmite în cauză și la care organele de inspecție fiscală fac trimitere în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, se reține că echipa de inspecție a întocmit, pentru fiecare an mai sus menționat, o situație tabelară, în care sunt înscrise următoarele: la rubrica *Luna*: “12”, la rubrica *Furnizor*: “*fact.af.ani preced.*”, la rubrica *Val.f.T.V.A.*: “117.896”, respectiv “.X.”, la rubrica *T.V.A.*: “22.396” respectiv “7.220”, la rubrica *Val.totală*: “140.292”, respectiv “45.220”, iar la rubrica “*Observații*”: “*fact.af.ani precedenți*”.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că temeiul de drept citat de către acestea, respectiv art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, în condițiile în care, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, și mai mult, prevederile invocate, aplicabile la data efectuării operațiunilor, se referă la momentul în care ia naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, identificabil cu momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă, fără însă, ca din documentele anexate la dosarul cauzei, să rezulte când a luat naștere acest drept și dacă organele de inspecție fiscală au analizat momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă a devenit exigibilă.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate prevederile legale incidente speței, nu au analizat, raportat la aceste prevederi, și anexat la raportul de inspecție fiscală documentele care au stat la baza operațiunilor efectuate, limitându-se la invocarea prevederilor art.145 alin.(1) din Codul fiscal și susținând că operațiunile efectuate de .X. „.X.” contravin acestor prevederi, în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, acestea reglementează momentul în care ia naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă, reprezentând taxa datorată sau achitată de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate, devine exigibilă, or potrivit propriilor constatări .X.

„X.” și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de diverși furnizori într-un an anterior celui în care au fost înregistrate în evidența contabilă a institutului, iar conform prevederilor legale referitoare la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, stipulate la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la alin.(2), alin.(3) și alin.(5) lit.a) ale acestui articol, în forma în vigoare până la data de 31.12.2006:

„(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

[...]

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;[...]”

Mai mult, se reține că situațiile tabelare, și anume anexele nr.X și nr.X la raport, au fost întocmite în mod sintetic, fără să rezulte, din analiza acestora, care sunt facturile în baza cărora .X. „X.” și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, respectiv care sunt facturile care au stat la baza impunerii.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de .X. „X.” în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv limitându-se doar la invocarea prevederilor legale referitoare la momentul în care ia naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fără însă să analizeze îndeplinirea sau nu de către contribuabil a cerințelor de fond și formă, impuse de legiuitor în vedere acordării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

precum şi ale art.94 alin.(1) şi alin.(2) din acelaşi act normativ, care stipulează:

“(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

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

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale”.

În consecinţă, având în vedere cele reţinute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operaţiunilor, precum şi faptul că la dosarul cauzei nu sunt anexate copii ale facturilor în cauză, în temeiul art.216 alin.(3) şi alin.(3¹) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare.

(3¹) Soluţia de desfiinţare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a pronunţat soluţia de desfiinţare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale în cauză, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, întrucât administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea contestatarului potrivit căreia dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se poate exercita oricând în cadrul termenului de prescripție, invocând în acest sens prevederile art.147¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că într-adevăr prevederile invocate stipulează că:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru

mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”,

Însă acestea sunt aplicabile începând cu data de 01.01.2007, or, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.08.2005 – 31.12.2006.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au acodat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în temeiul art.134 din Codul fiscal, care reglementează exigibilitatea și faptul generator aplicabile taxei pe valoarea adăugată colectată și nu pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă, nu poate fi reținută având în vedere că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în temeiul art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol care reglementează momentul în care ia naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cu mențiunea că, potrivit celor precizate mai sus, prevederile citate în cadrul raportului de inspecție fiscală sunt în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007.

C.14. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” avea obligația colectării TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, în condițiile în care institutul a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, .X. „.X.” nu a cuprins în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată contravaloarea bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, scoase din gestiune, în suma totală de .X. lei.

Pe considerentul că .X. „.X.” nu a făcut dovada că au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate să nu constituie livrare de bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat că institutul avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată .X. „X.” susține că deține documente care dovedesc îndeplinirea cumulativă a condițiilor mai sus menționate.

Astfel, atât la momentul depunerii contestației cât și ulterior prin adresa nr..X./28.03.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/29.03.2012, institutul a anexat o serie de documente, respectiv referate de distrugere a unor produse neconforme, note contabile, certificate de distrugere, adrese ale Ministerului Sănătății – Agenția Națională a Medicamentului cu privire la neconformitatea unor produse.

În drept, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, *„prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia”, iar potrivit alin.(9) lit.b) al aceluiași articol:*

„Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme; [...].”

Începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;[...].”

Se reține că potrivit pct.7 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 09.05.2006:

„Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (9)

lit. b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Începând cu data de 01.01.2007, pct.6 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

„(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile în care bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, condiții care trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, .X. „.X.” nu a cuprins în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată contravaloarea bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, scoase din gestiune, în suma totală de .X. lei.

Pe considerentul că .X. „.X.” nu a făcut dovada că au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de pct. 7 alin. (1), respectiv pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu datele de 09.05.2006, respectiv de 01.01.2007, condiții impuse pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate să nu constituie livrare de bunuri, organele

de inspecție fiscală au constatat că institutul avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei.

Se reține că atât la momentul depunerii contestației cât și ulterior prin adresa nr. .X./28.03.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/29.03.2012, .X. „.X.” a anexat o serie de documente, respectiv referate de distrugere a unor produse neconforme, note contabile, certificate de distrugere, adrese ale Ministerului Sănătății – Agenția Națională a Medicamentului cu privire la neconformitatea unor produse, documente care, potrivit susținerilor institutului, dovedesc îndeplinirea cumulativă a condițiilor mai sus menționate.

Astfel, spre exemplificare, au fost anexate:

- trei note, aprobate de conducerea institutului, referitoare la aprobarea scoaterii din gestiunea .X. „.X.” – Filiala X și distrugerea produselor neconforme menționate, în unele note fiind precizate și metodele prin care urmează să se efectueze distrugerea produselor. La rubrica „descrierea neconformității” au fost menționate motivele care au condus la stabilirea neconformității produselor. Exemplu: „lot sămânță de lucru neconform”, „sterilitate Laborator Control intern – X”, „sterilitate ANM adresa 143, 144, 145 /01.02.2007”;

- certificatul de distrugere nr. 01/19.03.2008 referitor la o cantitate de X fiole din produsul „polidin” având nr. Lot/serie 05-X/05-X, 04-X. La rubrica privind neconformitatea se menționează „parametru sterilitate neconform. Adresa ANM 143; 144; 145”.

De asemenea, în certificatul de distrugere nr. X/19.03.2008 se menționează modul de distrugere, autorizația de distrugere nr. X/18.03.2008, data distrugerii 19.03.2008, precum și numele și semnăturile persoanelor care au procedat la distrugere și verificare.

- adresele nr. X/01.02.2006, nr. X/02.02.2006 și nr. X/01.02.2006 emise de Ministerul Sănătății – Agenția Națională a Medicamentului prin care se comunică .X. „.X.”, la solicitarea acestuia, faptul că produsul „polidin” lot 05-46, seriile nr. X urmare analizelor efectuate este necorespunzător din punct de vedere al sterilității.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. X/ 24.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora au fost îndeplinite

cumulativ condițiile prevăzute de Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate să nu constituie livrare de bunuri.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile nu sunt imputabile, dacă degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective și dacă bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art.7 alin.(2) și art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, menționate în cuprinsul prezentei decizii, potrivit cărora organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.6. 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.”,

În consecință, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată având în vedere documentele prezentate de institut, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

C.15. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, stabilită de către organele de inspecție fiscală ca urmare a recalculării pro ratei în baza căreia a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată și având în vedere sumele privind TVA deductibilă și TVA colectată stabilite ca urmare a inspecției fiscale, pentru perioada septembrie – decembrie 2009, în condițiile în care la data de 21.04.2010 institutul a achitat TVA în sumă de .X. lei.

În fapt, în perioada septembrie – decembrie 2009, .X. „.X.” a realizat venituri din livrări de vaccin gripal pandemic, în valoare de .X. lei, livrări efectuate în baza contractului de finanțare nr. .X./2009, încheiat între institut, în calitate de contractor și Ministerul Sănătății, în calitate de contractant.

Pentru veniturile obținute urmare efectuării livrărilor mai sus menționate, institutul nu a procedat la calcularea și evidențierea TVA aferentă, considerând că aceste operațiuni nu se cuprind în baza de impozitare a TVA, fiind evidențiate în deconturile privind taxa pe valoarea adăugată la rândul 12 – “Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere”.

În data de 12.04.2010 a fost întocmit de către Curtea de Conturi a României Procesul verbal nr. X prin care, în ceea ce privește operațiunile mai sus menționate s-a constatat faptul că .X. „.X.” nu a calculat, colectat și virat TVA aferentă veniturilor obținute urmare livrărilor de vaccin gripal pandemic, efectuate în baza contractului de finanțare nr.

.X./2009, dispunându-se ca până la data de 30.06.2010 institutul să procedeze la colectarea și virarea TVA aferentă livrărilor în cauză, precum și a accesoriilor aferente.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că urmare măsurilor dispuse de Curtea de Conturi a României cu privire la operațiunile de livrare a dozelor de vaccin pandemic, institutul a procedat la calcularea TVA în sumă de .X. lei și la achitarea acesteia în data de 21.04.2010.

Urmare întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu precizările Circularei FN/2007 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, contractul de finanțare nr. .X./2009 se încadrează în categoria acțiunilor directe, potrivit art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație în care rezultatele sau consecințele activității de cercetare – dezvoltare aparțin finanțatorului, fapt pentru care contractorul, respectiv .X. „.X.” are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii utilizate în vederea realizării proiectului, dar în același timp având obligația să procedeze la colectarea TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că institutul în mod eronat nu a cuprins în baza de impozitare a TVA contravaloarea livrărilor de vaccin gripal pandemic.

Având în vedere că .X. „.X.” este persoană impozabilă cu regim mixt care realizează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, evidențiate în jurnalul pentru cumpărări în aceeași coloană, TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de institut fiind dedusă pe bază de pro – rată, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea pro – ratei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2009.

În consecință, având în vedere și sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată stabilite ca urmare a inspecției fiscale, în sarcina .X. „.X.” a fost stabilită suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La stabilirea taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere TVA în sumă de .X. lei achitată de institut în data de 21.04.2010, pe considerentul că această taxă nu a fost constituită până la data de 31.12.2009, dată la care s-a încheiat perioada supusă inspecției fiscale

Pentru TVA în sumă de .X. lei reprezentând diferența dintre TVA în sumă de .X. lei stabilită urmare inspecției fiscale și TVA în sumă de .X. lei achitată de institut în data de 21.04.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de accesorii aferente până la data de 20.11.2011.

În drept, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...]”

Art.147 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din actul normativ mai sus menționat, precizează:

(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

[...]

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul

pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în situația în care o persoană impozabilă cu regim mixt efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

Referitor la modalitatea de calcul a pro ratei, art.147 alin.(6) – alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a

efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. [...]

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că în perioada septembrie – decembrie 2009, .X. „.X.” a realizat venituri din livrări de vaccin gripal pandemic, în valoare de .X. lei, livrări efectuate în baza contractului de finanțare nr. .X./2009, încheiat între institut, în calitate de contractor și Ministerul Sănătății, în calitate de contractant.

Această operațiune a fost considerată de institut, la momentul efectuării livrărilor, scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, fapt pentru care nu a procedat la calcularea și evidențierea TVA aferentă, aceste operațiuni fiind evidențiate în deconturile privind

taxa pe valoarea adăugată la rândul 12 – “Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere”.

Urmare constatărilor efectuate de către Curtea de Conturi a României cu privire la operațiunile mai sus menționate, consemnate în Procesul verbal nr. .X./12.04.2010, respectiv faptul că .X. „.X.” nu a calculat, colectat și virat TVA aferentă veniturilor obținute urmare livrărilor de vaccin gripal pandemic, efectuate în baza contractului de finanțare nr. .X./2009 și a măsurilor dispuse, respectiv ca până la data de 30.06.2010 institutul să procedeze la colectarea și virarea TVA aferentă livrărilor în cauză, precum și a accesoriilor aferente, în data de 21.04.2010 .X. „.X.” a achitat la bugetul de stat TVA în sumă de .X. lei, fapt constatat de către organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii utilizate în vederea realizării acestora, dar în același timp are obligația colectării TVA aferentă livrărilor efectuate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că .X. „.X.” este persoană impozabilă cu regim mixt care realizează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, și ținând cont de faptul că livrările de vaccin gripal pandemic reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA pentru care institutul are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în vederea realizării acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea pro – ratei aferentă perioadei septembrie – decembrie 2009.

Astfel, așa cum rezultă din anexa nr. X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, pentru lunile septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2009 au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală următoarele pro – rate: 55,21% față de 27,05% calculată de institut, 92,69% față de 30% calculată de institut, 91,15% față de 43,81% calculată de institut, respectiv 55,81% față de 21,14% calculată de institut.

Având în vedere cele de mai sus, sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată stabilite ca urmare a inspecției fiscale,

organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență de TVA în sumă de .X. lei față de taxa calculată și achitată de institut, în sumă de .X. lei.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 și a documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, pe considerentul că TVA în sumă de .X. lei, calculată de institut și achitată în data de 21.04.2010, nu a fost constituită până la data de 31.12.2009, dată la care s-a încheiat perioada supusă inspecției fiscale, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere TVA calculată și achitată de institut.

Întrucât prin prezenta decizie, în ceea ce privește TVA deductibilă în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) și TVA colectată în sumă totală de X lei (.X. lei + .X. lei) așa cum s-a reținut la punctele C.9, C.10, C.11, C.13 și C.14, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011 și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au

întocmit decizia de impunere contestată, să recalculeze TVA stabilită pe bază de pro-rată, aferentă perioadei septembrie – decembrie 2009, în funcție de constatările ce vor fi efectuate cu privire la sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată, mai sus menționate, pentru care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011.

Totodată, având în vedere faptul că la data de 21.04.2010 institutul a achitat TVA în sumă de .X. lei, aferentă operațiunii în cauză, la reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont și de această sumă, în caz contrar rezultând o dublă impunere pentru aceeași operațiune.

C.16. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de solutionare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” datorează impozitul pe profit în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care, conform constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2008 un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care în mod eronat au calculat și impus la plată un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv cu X lei mai mult decât cel aferent profitului impozabil stabilit.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada 01.10.2005-31.12.2009, un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de **X lei**.

Conform constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, organele de inspecție fiscală, pentru perioada trim.IV 2005-31.12.2009, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **X lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, și anume :

- pentru anul 2005, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei ;
- pentru anul 2006, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei ;
- pentru anul 2007, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei ;

- pentru anul **2008**, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** ;

- pentru anul 2009, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. „.X.” susține că în conținutul raportului de inspecție fiscală există erori de adăuie, exemplificând în acest sens pagina nr.X, penultima și ultima coloană din tabel.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

iar conform prevederilor art.19 alin.(1) din același act normativ :

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, cota de impozit pe profit este de 16% și se aplică asupra profitului impozabil, care 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate pentru perioada trim.IV 2005-31.12.2009, au constatat că .X. „.X.” a înregistrat eronat în evidența financiar-contabilă ca și venituri neimpozabile o parte din veniturile realizate și în categoria cheltuielilor deductibile o parte din cheltuielile efectuate - aceste elemente fiind tratate și supuse analizei pe fond în mod individual în cadrul capitolului III pct.C din prezenta decizie -, fapt pentru care au stabilit suplimentar un profit impozabil în sumă totală de **X lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, și anume, potrivit situației tabelare finale prezentată la pagina nr.114 din raportul de inspecție fiscală :

- pentru anul 2005, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2006, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2007, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- pentru anul **2008**, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**;
- pentru anul 2009, au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Totodată, se reține că .X. „X.” susține că în conținutul raportului de inspecție fiscală există erori de adiție, exemplificând în acest sens pagina nr.X, penultima și ultima coloană din tabel.

Având în vedere profitul impozabil stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală pentru fiecare an fiscal în parte, urmare celor constatate cu privire la veniturile și cheltuielile înregistrate de institut în evidența financiar-contabilă, raportat la prevederile legale citate mai sus, precum și la susținerea contestatarului, cu precizarea că acesta face trimire la o situație de fapt intermediară stabilită de către echipa de inspecție fiscală, respectiv situația anterioară formulării de către .X. „X.” a punctului de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală și a depunerii de documente prin adresele nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, înregistrate la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./16.11.2011 și nr..X./18.11.2011, se reține că, **pentru anul 2008, profitul impozabil stabilit suplimentar** de către echipa de inspecție fiscală **este în sumă de .X. lei**, astfel că, prin aplicarea cotei de 16% asupra acestui profit impozabil, rezultă un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei** ($.X. \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$) și nu în sumă de .X. lei, așa cum eronat organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată pentru anul 2008.

Prin urmare, pentru perioada supusă verificării trim.IV 2005 - 31.12.2009, rezultă că, pentru profitul impozabil în sumă totală de **X lei** stabilit suplimentar de către echipa de inspecție fiscală, **impozitul pe profit aferent este în sumă totală de X lei**, și nu în sumă de .X. lei așa cum eronat organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată

pentru perioada 01.10.2005-31.12.2009, respectiv au impus la plată prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2011.

Așadar, rezultă că organele de inspecție fiscală au **calculat și impus în plus** pentru anul 2008 și, pe cale de consecință, pentru întreaga perioadă verificată trim.IV 2005 - 31.12.2009, un **impozit pe profit în sumă de X lei**.

Mai mult, se reține că prin titlul de creanță mai sus menționat, pe lângă cuantumul eronat reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. „.X.”, inclusiv baza de impozitare suplimentară este stabilită eronat, respectiv este înscrisă suma de .X. lei, în condițiile în care, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, profitul impozabil stabilit suplimentar este în sumă totală de **X lei**.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod eronat organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr.X/24.11.2011, au impus suplimentar de plată în sarcina .X. „.X.” impozitul pe profit în sumă de X lei (.X. lei - .X. lei = X lei) aferent bazei impozabile suplimentare în sumă de X lei (.X. lei - X lei = X lei), fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”,

se va admite parțial contestația formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

D. Referitor la accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de plată și în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar de plată, se reține că stabilirea în sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*.

Având în vedere faptul că prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului .X. au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în sumă de .X. lei, contestat în totalitate de către .X. “.X.”, respectiv taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care institutul contestă suma de .X. lei, faptul că, în ceea ce privește aceste debite suplimentare contestate, prin prezenta decizie s-au dispus mai multe soluții, respectiv:

- la pct.C.1, pct.C.2, pct.C.7, pct.C.9, pct.C.10, pct.C.11, pct.C.13, pct.C.14 și pct.C.15, **Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 a fost desființată parțial** în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;**

- la pct.C.3, pct.C.4, pct.C.5, pct.C.6, pct.C.8 și pct.C.12, **contestația** formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 **a fost respinsă ca neîntemeiată** în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar**

- la pct.C.16, **contestația** formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 **a fost admisă parțial** în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de X lei,**

precum și modul de calcul al accesoriilor, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 și pentru suma totală de .X. lei cu titlu de accesorii**, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și ținând cont de soluțiile prezentei decizii - desființarea parțială a deciziei de impunere, respingerea ca neîntemeiată a contestației și admiterea parțială a contestației - și de faptul că .X. “.X.”, prin contestația formulată, nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, precum și faptul că nu contestă debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

E. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei

E.1. Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. „.X.” are obligația virării la bugetul de stat a acestei sume, în condițiile în care a prezentat în susținerea contestației documente

care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „.X.” nu a calculat și plătit lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, conform pct. 15 din Legea nr. 343/2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

Totodată, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că institutul a considerat eronat că avea obligația de a angaja personal cu handicap într-un procent de cel puțin 0,4% și nu de 4% din numărul total de angajați, iar pentru diferența locurilor de muncă pentru care institutul nu a încadrat personal cu handicap, acesta avea obligația să plătească la bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, conform prevederilor art. 77 alin. (3) lit. a din Legea nr. 448/2006.

De asemenea, s-a constatat că institutul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale certificate de încadrare în grad de handicap pentru persoanele angajate care necesită protecție specială, solicitările trimestriale la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă privind repartizarea de persoane cu handicap, fapt pentru care nu au putut fi identificate în ștatele de salarii și în declarațiile fiscale întocmite de institut persoanele care dețin încadrare în grad de handicap.

Prin contestația formulată, .X. „.X.” susține că a depus solicitări trimestriale la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă, însoțite de ștatele de funcții din care rezultă posturile disponibile, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de numărul de persoane cu handicap angajate de institut în perioada supusă inspecției fiscale, contracte înregistrate în mod corespunzător la organele teritoriale de muncă, anexând în acest sens o serie de documente, respectiv certificate de încadrare într-o categorie de persoane cu handicap care necesită protecție specială, certificate de încadrare în grad de handicap, contracte de muncă, acte adiționale la contractele de muncă, solicitări la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă cu privire la repartizarea de persoane cu handicap conform tabelelor cu locurile de muncă vacante anexate la

aceste solicitări, răspunsuri scrise ale Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.

În drept, pct.15 și pct.16 din Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, în vigoare până la data de 20.12.2006, precizează:

„15. La articolul 42, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

ART. 42

(1) Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.”

16. Articolul 43 va avea următorul cuprins:

ART. 43

(1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că până la data de 20.12.2006, agenții economici care aveau cel puțin 75 de angajați, aveau obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.

În cazul nerespectării acestei obligații, agenții economici aveau obligația de a calcula și de a efectua lunar vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilita prin înmulțirea salariului minim brut pe țară cu numărul de locuri de

muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, în condițiile în care nu fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocupare a Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap și că aceasta nu a repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Se reține că potrivit art.2 din Instrucțiunile nr.1008/220 din 20 mai 2003 privind aplicarea art.43 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.519/2002, *„solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează astfel:*

1. persoana juridică întocmește și comunică trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă oferta de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap;

2. comunicarea ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap se poate face prin corespondență, fax sau prin prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă;

3. oferta de loc de muncă pentru persoanele cu handicap cuprinde următoarele informații complete:

A. datele de identificare ale persoanei juridice:

a) denumirea persoanei juridice/numele persoanei fizice;

b) codul fiscal/codul unic de înregistrare;

c) forma de proprietate;

d) forma de organizare;

e) mărimea persoanei juridice, numărul de salariați;

f) codul CAEN;

g) adresa sediului social sau, după caz, a punctului de lucru;

h) numărul de telefon, fax, e-mail;

i) persoana de contact;

j) conducătorul persoanei juridice;

k) perspectivele de dezvoltare sau de restrângere a activității pe termen scurt, mediu și lung;

B. numărul de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, pe categorii și grad de handicap;

C. informații despre locurile de muncă vacante:

a) meseria/specialitatea, conform Clasificării Ocupațiilor din România (COR);

b) codul COR;

c) natura postului, permanent sau temporar, cu program complet sau parțial;

d) descrierea sarcinilor de lucru;

e) *experiența, pregătirea profesională, calitățile personale, diplomele, certificatele, adevăratele prin care se atestă calificarea;*
 f) *timpul de lucru;*
 g) *modalitatea de selecție: examen/concurs/interviu;*
 h) *data susținerii examenului/concursului/interviului;*
 i) *termenul limită de depunere a cererilor de angajare;*
 j) *alte informații despre cerințele postului;*
 k) *data anunțării locului de muncă vacant;*
 l) *informații cu privire la locurile de muncă vacante, noi sau reluate;*
 m) *durata contractului individual de muncă;*
 n) *condițiile de muncă;*
 o) *adresa locului de muncă;*
 p) *adaptările și înlesnirile asigurate”, iar potrivit art. 5 alin. (1) din instrucțiunile mai sus menționate, „solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează prin întocmirea și comunicarea trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă a ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, comunicare ce se poate efectua prin corespondență, fax sau prin prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă, iar oferta de locuri de muncă pentru persoanele cu handicap va cuprinde informații referitoare la datele de identificare ale persoanei juridice, numărul de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, pe categorii și grad de handicap, precum și informații despre locurile de muncă vacante.

De asemenea, se reține că dovada solicitării trimestriale către Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează prin prezentarea răspunsului acestei instituții.

Începând cu data de 21.12.2006, potrivit art.77 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap:

„(1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin

certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel județean sau al sectoarelor municipiului .X..

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că începând cu data de 21.12.2006 persoanele juridice care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, aceste persoane urmând a fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap.

De asemenea, se reține că în situația în care persoanele juridice nu angajează persoane cu handicap, așa cum s-a precizat mai sus, acestea au obligația fie să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, fie să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. „.X.” avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform pct. 15 din Legea nr. 343/2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap și art. 77 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap,

institutul având pentru perioada de până la 20.12.2006 un număr de cel puțin 75 de angajați, iar începând cu data de 21.12.2006 un număr de cel puțin 50 de angajați.

Pe considerentul că pentru perioada 01.08.2005 – 31.12.2006, .X. „X.” nu a calculat și plătit lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, iar pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, institutul a considerat eronat că avea obligația de a angaja personal cu handicap într-un procent de cel puțin 0,4% și nu de 4% din numărul total de angajați și având în vedere faptul că institutul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale certificate de încadrare în grad de handicap pentru persoanele angajate care necesită protecție specială, solicitările trimestriale la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă privind repartizarea de persoane cu handicap, fapt pentru care nu au putut fi identificate în ștatele de salarii și în declarațiile fiscale întocmite de institut persoanele care dețin încadrare în grad de handicap, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. „X.” obligația de plată către bugetul de stat a sumei de .X. lei reprezentând vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Prin contestația formulată, .X. „X.” susține că a depus solicitări trimestriale la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă, însoțite de ștatele de funcții din care rezultă posturile disponibile, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de numărul de persoane cu handicap angajate de institut în perioada supusă inspecției fiscale, contracte înregistrate în mod corespunzător la organele teritoriale de muncă.

În acest sens institutul a anexat în susținerea contestației certificate de încadrare într-o categorie de persoane cu handicap care necesită protecție specială, certificate de încadrare în grad de handicap, contracte de muncă, acte adiționale la contractele de muncă, solicitări la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă cu privire la repartizarea de persoane cu handicap conform tabelelor cu locurile de muncă vacante anexate la aceste solicitări, răspunsuri scrise ale Agentiei pentru Ocuparea Forței de Muncă. Exemplu:

- certificatul nr. X/01.08.1994 de încadrare într-o categorie de persoane handicapate care necesită protecție specială, eliberat de Direcția de Muncă și Protecție Socială – Cabinetul de expertiză medicală și recuperare a capacității de muncă, pentru X, în care la rubrica referitoare la valabilitate se menționează „permanent”, la care sunt

anexate contractul individual de muncă nr. .X./15.06.2006, încheiat între .X. și .X. „.X.”, și actele adiționale nr. .X./11.03.2008, nr. .X./29.01.2007 la contractul individual de muncă nr. .X., nr. .X./31.10.2005 și nr. .X./25.11.2003 la contractul individual de muncă nr. 242;

- certificatul nr. .X./20.01.2009 de încadrare în grad de handicap, eliberat de Consiliul Local Sector X .X. – Comisia de evaluare a persoanelor cu handicap pentru adulți, pentru .X. .X., în care la rubrica referitoare la valabilitate se menționează „permanent”, certificat la care au fost anexate contractul individual de muncă nr. .X./16.08.1977 între X .X. (devenită .X. .X. conform certificatului de căsătorie anexat în copie la dosarul cauzei) și .X. „.X.”, precum și actele adiționale nr. .X./29.01.2007, nr. .X./31.10.2005 și nr. .X./25/11/2003, la contractul de muncă mai sus menționat și actele adiționale nr. .X./11.03.2008 și nr. .X./19.02.2004;

- certificatul nr. .X./10.09.2002 de încadrare într-o categorie de persoane cu handicap care necesită protecție specială, eliberat de Inspectoratul de Stat Teritorial pentru Persoane cu Handicap .X. – Comisia de expertiză medicală a persoanelor cu handicap, pentru X, în care la rubrica referitoare la valabilitate se menționează „permanent” („handicap ireversibil), la care sunt anexate contractul de muncă nr. .X./10.11.1971 încheiat între X și .X. „.X.”, precum și actele adiționale, nr. .X./29.01.2007 la contractul individual de muncă nr. X, nr. .X./31.10.2005 la contractul individual de muncă nr. X, precum și actele adiționale nr. .X./19.02.2004, nr. .X./25/11/2003 și nr. .X./11.03.2008;

- adresele .X. „.X.” nr. X/08.12.2005, nr. X/03.03.2006 și nr. .X./30.10.2006 către Agenția Municipală de Ocupare a Forței de Muncă – .X. prin care se solicită repartizarea unui anumit număr de persoane cu handicap pentru completarea numărului de angajați cu handicap, corespunzător procentului de 4% din totalul angajaților, pentru posturile vacante menționate în tabelele anexate la adresele mai sus menționate;

- adeverințele nr. .X./30.12.2005, nr. .X./21.03.2006 și nr. .X./10.11.2006 emise de Agenția Municipală de Ocupare a Forței de Muncă – .X. pentru .X. „.X.” ca urmare a solicitării institutului de repartizare de persoane cu handicap conform prevederilor legale.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora, pentru perioada de până la 20.12.2006 institutul avea obligația de a calcula și de a efectua

lunar vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilita prin înmulțirea salariului minim brut pe țară cu numărul de locuri de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, respectiv dacă a solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocupare a Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap și dacă această instituție nu a repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă institutul a făcut dovada solicitării trimestriale de persoane cu handicap către Agenția Națională pentru Ocupare a Forței de Muncă, prin prezentarea răspunsului acestei instituții.

De asemenea, pentru perioada 21.12.2006 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală nu au analizat, conform documentelor anexate de .X. „X.”, dacă acesta a încadrat în muncă persoane cu handicap, conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, dacă a optat pentru îndeplinirea obligației fie de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, fie de a achiziționa produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.6. 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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se **desființeze parțial Decizia de impunere nr..X./24.11.2011 pentru vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze această obligație de plată, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și a documentelor prezentate de institut, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente ale contestatarei.

E.2. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de **.X. lei**, a fost desființată Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011, iar stabilirea de accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011 și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

F. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

F.1. Referitor la impozitul în sumă de .X. lei pe veniturile obținute din România de nerezidenți, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. „.X.”** această obligație de plată, în condițiile în care prin contestația formulată

institutul susține că există erori de calcul în ceea ce privește modul de stabilire a cuantumului impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform anexei nr. X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În fapt, în anul 2006 .X. „.X.” a efectuat plăți către X Austria, în baza contractelor nr. .X./13.11.2006 și nr. .X./13.11.2006, în valoare de X euro, având ca obiect “proiectarea conceptuală cu proiecte tehnice pentru producția în masă de vaccinuri”, respectiv “proiectarea conceptuală cu proiecte tehnice pentru producția de preparate farmaceutice și logistică”.

Totodată, în anul 2006 .X. „.X.” a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. .X. Italia și .X. ROM 001 reprezentând prestări servicii.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile obținute din România de X Austria, .X. „.X.” nu a constituit și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și nici nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală al X Austria.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile obținute din România de .X. .X. Italia și .X. ROM 001, .X. „.X.” nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina institutului, un impozit în sumă de .X. lei pe veniturile obținute din România de persoane nerezidenți.

Prin contestația formulată .X. „.X.” susține că există erori de calcul în ceea ce privește modul de stabilire a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform anexei nr. X “Situația impozitului pe nerezidenți an 2006” la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, exemplificând situațiile de la pozițiile X, X, X, X și X din anexa nr. X. În acest sens institutul a anexat documentele prezentate în anexa nr. X la contestație.

De asemenea, prin contestația formulată, .X. „.X.” suține că veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți,

conform art. 117 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anexând în acest sens documente “reprezentând corespondența cu autoritățile statului privind aprobarea finanțării din partea Guvernului României”, documente prezentate în anexa nr. 16 la contestație.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.113, art.114, art.115 alin.(1) și art.116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, care precizează:

„ART. 113

Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

- a) dividende de la o persoană juridică română;*
- b) dobânzi de la un rezident;*
- c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;*
- d) redevențe de la un rezident;*
- e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;*
- f) comisioane de la un rezident;*
- g) comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent;*
- h) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;*
- i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un*

rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

j) venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenți ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;

l) venituri din profesii independente desfășurate în România - doctor, avocat, inginer, dentist, arhitect, auditor și alte profesii similare -, în cazul când sunt obținute în alte condiții decât prin intermediul unui sediu permanent sau într-o perioadă sau în mai multe perioade care nu depășesc în total 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat;

m) veniturile din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat, în măsura în care pensia lunară depășește plafonul prevăzut la art. 69;

n) *** Abrogată

o) venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;

p) venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România, de la fiecare joc de noroc, obținute de la același organizator într-o singură zi de joc.

ART. 116

Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) cota de impozit de 10% se aplică pentru dobânzile la depozite la termen, certificate de depozit și alte instrumente de economisire la bănci și la alte instituții de credit autorizate și situate în România, constituite/achiziționate începând cu data de 1 iunie 2005. Pentru depozitele la termen, certificatele de depozit și alte instrumente de economisire a căror scadență este ulterioară datei de 1 iunie 2005, în scop fiscal, data scadenței este asimilată cu data constituirii;

b) 20% pentru veniturile obținute din jocurile de noroc, prevăzute la art. 115 alin. (1) lit. p);

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.

(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.

(4) Prin derogare de la alin. (2), impozitul ce trebuie reținut se calculează după cum urmează:

[...]

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

(6) Pentru orice venit impozitul ce trebuie reținut, în conformitate cu prezentul capitol, este impozit final.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că nerezidenții care obțin venituri din România au obligația de a plăti un impozit calculat prin aplicarea cotelor prevăzute de lege asupra veniturilor brute impozabile obținute din România, mai sus menționate.

De asemenea, se reține că impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Calcularea, respectiv reținerea impozitului se realizează în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de X inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.

Totodată, impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

Referitor la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, se reține că art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, precizează:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de

impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme”.

Se reține că pct.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1551/2006 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.4/2006 precizează:

"2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarului veniturilor este obligatoriu ca acesta să prezinte plătitorului de venit, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil care să ateste că este persoană rezidentă a statului respectiv.

Totodată, se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală, iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venituri probează rezidența fiscală a contribuabilului care a realizat venituri din România.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. „.X.” impozit în sumă de .X. lei pe veniturile obținute din România de nerezidenți întrucât pentru veniturile obținute din România de X Austria, .X. „.X.” nu a constituit și virat la bugetul de stat acest impozit și nici nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală al X Austria, iar pentru veniturile obținute din România de .X. .X. Italia și .X. ROM 001, .X. „.X.” nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să rezulte natura serviciilor prestate și nici certificatele de rezidență fiscală, fiind întocmită anexa nr. X “Situația impozitului pe nerezidenți an 2006” la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011.

Prin contestația formulată, .X. „.X.” susține că există erori de calcul în ceea ce privește modul de stabilire a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform anexei nr. X “Situația impozitului pe nerezidenți an 2006” la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011. Astfel:

- Facturile nominalizate la pozițiile X și X din anexa nr. X sunt dublate, nefiind menționate numărul și data ordinelor de plată;

- Pentru facturile menționate la pozițiile X și X din anexa în cauză, institutul susține că a efectuat două plăți în quantum de X euro fiecare, în datele de 18.12.2006, respectiv de 27.12.2006, iar cursurile de schimb valutar valabile în momentul plății venitului au fost de .X. lei/euro, respectiv X lei/euro. Institutul susține că potrivit anexei nr. X organele de inspecție fiscală au menționat un singur curs valutar, cel de X lei/euro pentru întreaga valoare a facturii emisă de .X. .X. Austria;

- La poziția X din anexa nr. X a fost nominalizată doar factura nr. .X./2006, în valoare totală de .X. euro. În fapt, institutul susține că este vorba de un avans în valoare de .X. euro, achitat în data de 07.03.2006, iar factura finală în valoare de .X. euro, a fost achitată în data de 20.06.2006. Astfel cele două plăți însumează .X. euro și nu .X. euro, așa cum se menționează în anexă.

În susținerea celor de mai sus, .X. „.X.” anexează documentele prezentate în anexa nr. X la contestație, respectiv facturi emise de furnizorii externi, note contabile, extrase de cont.

Din analiza acestor documente, se reține că în ceea ce privește argumentele institutului cu privire la facturile nominalizate la pozițiile X și X din anexa nr. X, la dosarul cauzei au fost anexate facturile

nr. .X.-X și nr. .X.-X, în valoare de X euro fiecare, din care rezultă faptul că au fost emise de .X. .X., Inc. și nu de .X. .X., așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, precum și faptul că pe factura nr. .X.-1 este înscrisă mențiunea „proforma invoice number .X.-X”.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 24.11.2011 și anexei nr.X la acesta, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru facturile mai sus menționate, au stabilit în sarcina institutului un impozit în sumă totală de X lei (X lei pentru fiecare factură) însă nu rezultă dacă au analizat factura nr. .X.-1 pentru a stabili dacă aceasta este o factură proformă, așa cum susține institutul, situație în care factura în cauză se emite în general în momentul în care nu există o siguranță că produsul va fi achitat, nu necesită ștampilă sau semnătură și poate fi transmisă în orice format putând fi interpretată și ca o formă de prefacturare, fara a obliga clientul pe numele caruia a fost emisa sa efectueze plata acesteia.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2011 și anexei nr.X la acesta, se reține că nu rezultă dacă institutul a efectuat plăți către persoana juridică nerezidentă atât pentru factura nr. .X.- X cât și pentru factura nr. .X.- X, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, sau a fost efectuată o singură plată doar pentru contravaloarea unei facturi, așa cum susține institutul, nici în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 și nici în anexa nr. X la acesta nefiind menționate numărul și data ordinelor de plată.

Referitor la argumentele institutului și la documentele anexate de acesta cu privire la pozițiile X și X din anexa nr. X, se reține că la dosarul cauzei au fost anexate facturile nr. X/14.12.2006 și nr. .X./23.11.2006 în valoare de X euro fiecare, facturi care fac referire la contractul nr. .X./2006, precum și factura nr. .X./23.11.2006 în valoare de X euro care face referire la contractul nr. .X./2006.

Totodată, la dosarul cauzei a fost anexat extrasul de cont nr. X/03.01.2007 emis pentru perioada 13.12.2006 – 29.12.2006, din care rezultă faptul că în data de 18.12.2006 au fost efectuate plăți în sumă totală de .X. euro aferente facturilor nr. .X./2006 și nr. .X./2006, precum și faptul că în data de 27.12.2006 au fost efectuate plăți aferente facturilor nr. X/2006 și nr. X/2006, în valoare totală de .X. euro.

Din analiza anexei nr. X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011, se reține că în ceea ce privește serviciile prestate de X Austria, menționate la pozițiile X și X, organele de inspecție fiscală nu au menționat numărul și data facturilor emise de această societate, ci doar contractele nr. .X./13.11.2006 și nr. .X./13.11.2006, fiecare cu o valoare

de .X. euro, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți fiind calculat prin utilizarea unui singur curs de schimb valutar, respectiv X lei.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză a facturilor emise în baza contractelor menționate la pozițiile 8 și X din anexa nr. X pentru a stabili pentru fiecare contract în parte ce facturi au fost emise și datele la care au fost efectuate plățile către nerezidenți, organele de inspecție fiscală având în vedere la stabilirea impozitului doar valoarea totală a contractelor nr. .X./13.11.2006 și nr. .X./13.11.2006.

În ceea ce privește argumentele institutului referitoare la poziția X din anexa nr. X, se reține că la dosarul cauzei au fost anexate facturile nr. .X./16.01.2006, în valoare de .X. lei și nr. .X./25.04.2006, în valoare de .X. lei, facturi emise de .X. .X. Austria și care fac referire la contractul încheiat în data de 10.01.2006.

Totodată, la dosarul cauzei au fost anexate extrasele de cont nr. .X./19.03.2006 și nr. .X./03.07.2006 aferente perioadei 06.03.2006 – 17.03.2006, respectiv 22.06.2006 – 30.06.2006, din care rezultă că institutul a efectuat două plăți în sumă .X. euro, respectiv de .X. euro.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 24.11.2011 și anexei nr.50 la acesta, se reține că organele de inspecție fiscală au menționat la poziția 6 factura nr. .X./2006, în valoare de .X. euro.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele mai sus menționate pentru a stabili dacă în cauză este vorba de un avans în valoare de .X. euro, achitat în data de 07.03.2006, și dacă factura finală în valoare de .X. euro, a fost achitată în data de 20.06.2006, așa cum susține institutul.

Totodată, se reține că potrivit anexei nr. 50 valoarea facturii nr. .X./2006 este de .X. euro, iar potrivit documentelor anexate de institut rezultă ca plățile efectuate însumează .X. euro.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate documentele care au stat la baza efectuării de către .X. „X.” a plăților către nerezidenți, atât în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2011 cât și în anexa nr. X la acesta nefiind menționate toate facturile emise de nerezidenți, contractele în

baza cărora au fost acestea emise, numărul și data ordinelor de plată, documente din care să rezulte data efectuării plăților către nerezidenți, pentru a stabili astfel cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României la care se calculează impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art.7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„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.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspekția 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 inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„11.6. 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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se **desființeze parțial Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011 pentru impozitul în sumă de .X. lei** pe veniturile obținute din România de nerezidenți, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze această obligație de plată, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și a documentelor prezentate de institut, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente și documente prezentate de contestatar, referitoare la faptul că sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din

România de nerezidenți, conform art. 117 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*veniturile obținute de nerezidenți din România, care prestează servicii de consultanță, asistență tehnică și alte servicii similare în orice domeniu, în cadrul contractelor finanțate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internaționale și statul român ori persoane juridice române, inclusiv autorități publice, având garanția statului român, precum și în cadrul contractelor finanțate prin acorduri de împrumut încheiate de statul român cu alte organisme financiare, în cazul în care dobânda percepută pentru aceste împrumuturi se situează sub nivelul de 3% pe an; [...]*”.

De asemenea, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și documentele depuse de institut în susținerea contestației cu adresa nr. .X./09.03.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/12.03.2012, respectiv, Decizia cu privire la impozitul pe vânzări (desfacerea mărfurilor) pentru anul 2006 și Decizia cu privire la impozitul pe corporație pentru anul 2006, documente emise de Oficiul Financiar X.

F.2. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul în sumă de .X. lei pe veniturile obținute din România de nerezidenți, a fost desființată Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./24.11.2011 și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

*

* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.209 alin.(1) lit.c), art.216 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., **pentru suma totală de X lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei
- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- impozit în sumă de **.X. lei** pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., **pentru suma totală de X lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

3. Admiterea contestației formulată de .X. “.X.” împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, cu consecința anulării acesteia pentru această sumă.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor în soluționarea cererii formulate de .X. “.X.” de suspendare a executării actului fiscal contestat, în speță a Deciziei de impunere nr..X./24.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X..

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

DIRECTOR GENERAL

X