



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



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

**DECIZIA NR. ... din ..... 2009**

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr.... asupra contestației formulate **S.C. .... SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Valcea sub nr. ...

Contestația are ca obiect suma de .. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr... si Raportul de inspecție fiscală nr..... întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de ... conform procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare existent în copie la dosarul contestației , reprezentând :

- ... lei impozit pe profit suplimentar ;
- .... lei majorari de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ..... lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară;
- ..... lei majorari de întârziere aferente TVA.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC .... SRL, confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de ....., privind Codul de procedură fiscală contestația fiind transmisă prin posta Direcției Generale a Finanțelor Publice Valcea în data de ....., ( conform ștampilei poștei de pe plicul anexat la dosarul cauzei ).

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

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



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

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... emisă în baza raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ...., motivând următoarele :

**1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar :**

**1.1.** Petenta arată că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea unui imobil (clădire și teren) situat în.., str....., achiziționat de societate în sistem leasing de la SC .... SA ... în baza contractului de leasing financiar imobiliar nr. ..., la o valoare de . lei, echivalentul a ..... euro.

Petenta arată că cheltuielile înregistrate în contabilitate aferente acestui imobil sunt în valoare de . lei în anul 2007 și de ..... lei în perioada .....

Petenta susține că, întrucât în contractul de leasing nu se specifică valoarea separată a terenului și a clădirii, prețul fiind pentru întreg imobilul, iar în contabilitate s-a înregistrat întreaga valoare în contul de clădiri, în mod eronat organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru nici o parte din valoarea imobilului, pe motiv că este greșit calculul amortizării, deși prin temeiul legal invocat dă de înțeles că amortizarea este deductibilă limitat în limita prevăzută de art. 24,cod fiscal.

Petenta invocă că, în situația dată, organele de control puteau să aplice prevederile Codului de procedură fiscală, respectiv cele precizate la art. 67 referitor la "Estimarea bazei de impunere", ținând cont de faptul că pe tot parcursul inspecției fiscale, care a început în luna ..... și s-a finalizat în luna ....., organele de inspecție puteau să solicite date și documente care ar fi condus la o estimare apropiată de starea de fapt fiscală.

Mai mult, petenta susține că valoarea separată a clădirii și terenului putea fi determinată și pe baza unui Raport de evaluare efectuat în data de ....., întocmit în vederea încheierii contractului de leasing financiar, din care rezultă :

- valoarea de piață a imobilului (teren + clădire) este de ..... lei echivalentul a ..... euro;
- valoarea terenului este de ..... lei, echivalentul a .. eiro;
- valoarea clădirii este de ..... euro.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală puteau determina valoarea clădirii și terenului, ținând cont că imobilul a fost tranzacționat la data încheierii contractului de leasing financiar la o valoare de ..... euro, față de valoarea evaluată de ..... euro.

În aceste condiții, petenta susține că și din valoarea amortizării înregistrată aferentă imobilului, o pondere de .....% ar trebui să fie cheltuială deductibilă, drept pentru care solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit și a impozitului stabilit suplimentar, astfel :

- pentru anul 2007, cheltuială nedeductibilă =..... lei;
- ianuarie - septembrie 2008, cheltuială nedeductibilă = ..... lei.

**1.2.** Petenta arată că în mod eronat organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea unui autoturism ..... achiziționat de societate din ..... în luna ..... la o valoarea de ..... lei.



Petenta arată că au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli cu amortizarea aferente acestui autoturism în valoare de .... lei în anul 2007 și în valoare de .... lei în perioada ianuarie - septembrie 2008.

Petenta invocă că temeiul legal invocat în speță de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 21, alin. 3, lit. n din legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, nu se referă la categoria de cheltuieli cu amortizarea (care sunt reglementate la lit. i a aceluiași articol), ci la "cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice".

În consecință, petenta solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei în anul 2007 și de .... lei în perioada ianuarie - septembrie 2008 și anularea impozitului stabilit suplimentar aferent acestor sume.

**1.3.** Petenta susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal următoarele cheltuieli înregistrate de societate :

- suma de ... lei reprezentând taxă contract, facturată de SC.... SA (factura nr. ....), anexată în copie ;
- suma de..... lei reprezentând taxă pentru prima înmatriculare, facturată de SC .... SA (factura nr. ....), anexată în copie;
- suma de ... lei reprezentând comision leasing, facturată de SC .... SA (factura ....), anexată în copie;
- suma de .. lei reprezentând prestări servicii auto de transport autoturism .... .., efectuate de SC ... SRL (factura nr. ....), anexată în copie.

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, deoarece nu trebuiau să influențeze rezultatul exercițiului, ci trebuiau înregistrate în valoarea mijloacelor fixe.

Petenta susține că acest raționament este total eronat, întrucât temeiul legal invocat de acestea și anume definiția costului de achiziție prevăzută de OMFP nr. 1752/ 2005 se aplică, conform aceluiași ordin (pct. 53 alin.1), la data intrării în entitate a bunurilor în vederea evaluării și înregistrării în contabilitate la valoarea de intrare.

Astfel, petenta susține că, în accepțiunea organului de inspecție fiscală, contribuabilii ar trebui să aștepte cu înregistrarea în contabilitate a bunurilor până se colectează toate cheltuielile estimate cu achiziția bunului.

Petenta arată că " taxa contract " în sumă de .. lei și " taxă pentru prima înmatriculare " în sumă de .... lei, reprezintă cheltuieli efectuate ulterior datei de intrare în entitate a bunurilor și de înregistrare a acestora în contabilitate, și anume luna mai 2007.

Deasemenea, petenta susține că suma de ... lei reprezentând comision leasing, nu reprezintă nici preț de cumpărare, nici taxe de import sau alte taxe și nici cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective, acest comision perceput de societatea de leasing fiind de fapt un cost al finanțării acordate acestuia și nu al achiziției.

Petenta invocă că în conformitate cu prevederile art. 24, alin. 3 lit.d din Codul fiscal, cheltuielile ulterioare datei de achiziție a mijlocului fix pot fi considerate mijloace fixe amortizabile doar în anumite condiții, dar acestea nu sunt aplicabile în speța în cauză.

În consecință, petenta solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei în anul 2007 și anularea impozitului stabilit suplimentar aferent acestei sume.

**1.4.** Petenta arată că organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu transportul refacturat de către SC .... SRL în anul 2007 și în anul 2008 pe motiv că au fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative.

Petenta arată ca societatea a înregistrat aceste cheltuieli în valoare de ..... lei în anul 2007 și de .... lei în perioada ianuarie-septembrie 2008.

Petenta susține că înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor invocate de organele de control s-a făcut pe bază de factură fiscală, document care cuprinde toate elementele necesare pentru a îndeplini calitatea de document justificativ, invocând Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, în vigoare la data înregistrării acestor cheltuieli, aprobate prin OMFP nr. ....

Petenta susține că justificarea respectivelor cheltuieli de transport este făcută prin însăși relația contractuală pe care societatea o are cu beneficiarul său SC ..... SRL, prin care se obligă ca în prețul mărfii livrate să suporte și cheltuielile de transport, anexând în copie contractul și actele adiționale dezbătute .

Petenta susține că organele de control nu au luat în considerare explicațiile date de contribuabil și nici documentele aduse de acesta în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, respectiv foile de parcurs semnate și ștampilate de beneficiarul bunurilor transportate, de transportator și de societate, din care rezultă și punctul de încărcare și cel de destinație, pe care le anexează în copie.

În consecință, petenta solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei în anul 2007 și de ... lei în perioada ianuarie-septembrie 2008 și anularea impozitului stabilit suplimentar.

**1.5.** Petenta arată că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea unui autoturism ....., achiziționat de la SC .... SRL în luna ..... la o valoare de ..... lei.

Petenta arată că măsura luată de organele de inspecție fiscală de neacordare a deductibilității acestor cheltuieli, înregistrate de societate în contabilitate în luna septembrie 2008 în valoare de ... lei, nu este justificată întrucât nu înseamnă că dacă autoturismul în cauză nu era înmatriculat la data controlului, acesta nu poate în viitor să participe la realizarea de venituri, aspect invocat de organele de control.

Petenta solicită în consecință reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei în anul 2008 și anularea impozitului stabilit suplimentar aferent acestei sume.

**1.6.** Petenta arată că în mod eronat inspecția fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu transportul înregistrate de societate în valoare de ... lei în anul 2008, facturate de către SC .... SRL, pe motiv că au fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative.

Petenta susține că înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli s-a făcut pe bază de factură fiscală, document care cuprinde toate elementele necesare pentru a îndeplini calitatea de document justificativ.

Petenta susține că inspecția fiscală nu a luat în considerare documentele aduse de aceasta în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, respectiv copii de pe CMR-urile aduse de la transportator întocmite de acesta pentru transporturile facturate către SC .... SRL, semnate și ștampilate de beneficiarul bunurilor transportate, de transportator și de petentă, pe care le anexează în copie la contestație.

În consecință, petenta solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de .... lei în anul 2008 și anularea impozitului stabilit suplimentar aferent acestei sume.

**1.7.** Petenta arată că în urma inspecției fiscale, organele de control au reconsiderat veniturile și cheltuielile societății, ca urmare a reîncadrării tranzacției dintre SC ..... SRL și ....., pe motiv că lucrarea pe care societatea o execută persoanei fizice trebuia facturată acesteia.

Petenta arată că veniturile reconsiderate sunt în valoare de .... lei, la care se adaugă cheltuielile aferente acestora în valoare de ..... lei.

Petenta susține că în mod eronat, în susținerea acestor constatări, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. 129, alin. 1 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care fac parte din Titlul VI - Taxa pe valoare adăugată și, deci, nu sunt aplicabile pentru stabilirea impozitului pe profit.

Petenta susține că, în activitatea de construcții montaj, este imposibilă facturarea lucrărilor la finele fiecărei luni, așa cum dorește organul de inspecție fiscală, existând în acest sens reguli distincte pentru acest tip de activitate prin care executantul este obligat să emită factura la data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări, care nu se întocmește obligatoriu lunar.

Petenta arată că, în mod eronat, inspecția fiscală a invocat în speță prevederi legale referitoare la persoanele afiliate, afirmând că între societate și .... .... există relații de afiliere, fără însă să demonstreze acest lucru și să probeze în vreun fel aceste afirmații, acesta din urmă fiind doar împrumutul administratorului, ceea ce înseamnă că nu controlează în mod efectiv societatea.

În consecință, petenta solicită reconsiderarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de .... lei (venituri reconsiderate) și cu suma de ... lei (cheltuieli repute) în anul 2008 și anularea impozitului stabilit suplimentar.

**1.8.** Petenta susține că, având în vedere cele precizate la punctele 1.1 - 1.7, se constată că majorările de întârziere calculate aferente impozitului pe profit suplimentar trebuiesc recalulate ținând cont de noua bază de impunere și a impozitului ce rezultă din aceasta.

**2.** Referitor la sumele suplimentare stabilite de organul de inspecție fiscală în contul taxei pe valoare adăugată :

**2.1.** Petenta consideră că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal taxa pe valoare adăugată aferentă serviciilor de transport refacturate de către SC ..... SRL în sumă de ... lei, pe motiv că nu "s-au efectuat în scopul operațiunilor taxabile".

Petenta susține că interpretarea organelor de control este eronată având în vedere argumentele aduse la punctul 1.4 și, deasemenea, din considerentul că serviciile de transport au fost efectuate în scopul comercializării mărfurilor transportate, deci în scopul unor operațiuni taxabile.

Petenta solicită anularea sumelor suplimentare stabilite în contul TVA aferente acestor servicii.

**2.2.** Petenta consideră nejustificată măsura de neacordare a dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției ... în sumă de .... lei, pe motiv că nu este aferentă operațiunilor taxabile.

În susținere, petenta invocă și justificările aduse la punctul 1.5, precum și pe considerentul că autoutilitara va fi înmatriculată și utilizată pentru operațiuni taxabile.



Petenta invocă că suma de .. lei a fost considerată nedeductibilă fără să se indice temeiul legal, organele de inspecție fiscală utilizând formulări pe care aceasta nu le-a regăsit în Codul fiscal, la titlul VI - TVA.

**2.3.** Petenta arată că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea taxei pe valoare adăugată deductibilă în valoare de ... lei pe motiv că nu a fost închiriat terenul aferent imobilului situat în ..., acesta fiind considerat ca fiind folosit pentru scopuri economice, invocând în speță prevederile art. 149 din Codul fiscal.

Petenta arată că, de altfel terenul este utilizat de chiriașul clădirii în același preț cu chiria clădirii, conform înțelegerii între părți, fără teren chiriașul neavând posibilitatea utilizării clădirii.

Având în vedere și justificările de la punctul 1.1, petenta solicită anularea sumelor suplimentare stabilite în contul TVA în urma ajustării efectuate.

**2.4.** Petenta susține că este nejustificată măsura dispusă de inspecția fiscală de colectare a TVA în sumă de .... lei pentru lucrări de construcții montaj pe care le efectuează la dl. ...., dar care nu au fost facturate de societate.

Având în vedere și justificările de la punctul 1.7, petenta se bazează și pe următoarele considerente : lucrările de construcții nu au fost finalizate și recepționate de beneficiar, fiind în curs de execuție, astfel că nu a luat naștere faptul generator; nu s-a demonstrat relația de afiliere dintre firmă și persoana fizică; sumele depuse drept aport sunt în contul administratorului și nu al d-lui ..... astfel încât să fie considerate avansuri.

În consecință, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere .... și rambursarea taxei pe valoare adăugată solicitată prin Decontul de TVA înregistrat sub nr.....

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

SC .. SRL, comuna ..... a fost înregistrată la ORC Vâlcea sub nr. ..., are CUI fiscală RO ..., este platitoare de TVA la cerere începând cu data ....., are obiect de activitate „.....”- cod CAEN ..... iar în perioada supusă inspecției fiscale a desfășurat activitatea de: .....

**1. IMPOZITUL PE PROFIT** a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada: 02.05.2007 – 30.09.2008, constatându-se următoarele :

pentru anul 2007 agentul economic a declarat, Profit impozabil în suma de ... lei și un Impozit pe profit în suma de .... lei iar pentru perioada (ianuarie –septembrie ) 2008, Impozit pe profit în suma de ..... lei.

**a)** pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de .. lei ( ....) aferent unui profit impozabil de ..... lei care provine din :

- ..... lei reprezintă cheltuieli cu amortismentul înregistrat de agentul economic în perioada septembrie 2007- decembrie 2007, pentru imobilul constând în clădire și teren, situat în Rm. Valcea, strada ... județul Valcea achiziționat în sistem leasing de la SC ..... conform contractului de leasing financiar nr....., în care nu este specificată valoarea separată a clădirii și a terenului, iar în contabilitatea societății calculul amortizării este efectuat la suma totală de .... lei care reprezintă c/val totală a terenului și clădirii fără defalcare, pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, deoarece terenul nu se amortizează, iar calculul amortizării este greșit fiind încălcate prevederile art 24 alineat (2) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- ... **lei** reprezinta cheltuiala cu amortismentul pentru lunile noiembrie si decembrie 2007 aferenta mijlocului de transport marca .., achizitionat din .. de catre operatorul economic in luna octombrie 2007, inregistrat in evidenta contabila la valoarea de .... lei, pentru care nu s-a acordat drept de deducere avand in vedere ca in patrimoniul societatii exista deja achizitionat un mijloc de transport marca ..... in valoare de .... lei, iar in societate are functie de conducere dl administrator ..., fiind astfel incalcate prevederile art 21 alineat 3 litera n ) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- ... **lei** reprezinta c/val cheltuieli taxa prima inmatriculare, taxa contract si prestari auto, aferente facturilor emise de SC ....., SC .. si SC ..... pentru achizitionarea auto marca ..... si a imobilului din strada ....., cheltuieli ce au fost inregistrate de operatorul economic in conturile de cheltuieli .... si ....., pentru care nu s-a acordat drept de deducere deoarece aceasta suma nu trebuia sa influenteze rezultatul exercitiului intrucat trebuiau inregistrate in valoarea totala a mijlocului de transport si a cladirii achizitionate, mărind astfel valoarea acestora in conformitate cu prevederile art. 25 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal .

- . **lei** reprezinta cheltuieli cu transportul refacturat de catre SC ... .. SRL ..... catre SC ..... SRL si inregistrat de operatorul economic fara a avea la baza documente justificative, respectiv CMR-uri, foi de parcurs, sau alte documente, care sa ateste locul de incarcare si de descarcare a marfii, relatia intre transportator si SC ... SRL , ce au fost considerate nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art 21 alineat 4 litera f din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

..... **lei** reprezinta cheltuieli cu cazarea la hotel, timp de 6 zile si inregistrate de operatorul economic in anul 2007, in baza facturii nr .. emisa de SC... SRL in valoare totala de .... lei din care TVA.... lei pentru care operatorul economic nu poate justifica efectuarea acestora cu documente si scopul efectuării acestora, fiind considerate nedeductibile fiscal a calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art .21 alin. 4 litera f din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

**b)** La data de 30.09.2008 organul de inspectie fiscala stabilit o diferenta de impozit pe profit suplimentara in suma de ... lei ( ..... aferent urmatoarelor cheltuieli nedeductibile si a reconsiderarii veniturilor, astfel:

..... **lei** cheltuieli cu amortismentul inregistrate de agentul economic in perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008 pentru imobilul constand in cladire si teren, situat in .... .... si achizitionat in sistem leasing de la SC ..... conform contractului de leasing financiar nr....., in care nu este specificata valoarea separata a cladirii si a terenului, calculul amortizării fiind efectuat in contabilitatea societatii la suma totala de .... lei cat reprezinta valoarea totala a terenului si cladirii fara defalcare, considerate nedeductibile fiscal conform art. 24 alin. (2) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- ..... **lei** reprezinta cheltuiala cu amortismentul pentru 9 luni (ianuarie 2008 - septembrie 2008) aferente mijlocului de transport marca .... achizitionat din....., pentru care echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere fiind incalcate prevederile art 21 alin. 3 litera n ) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- .... **lei** reprezentand cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere deoarece operatorul economic nu a facut dovada cu documente ca sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, fiind incalcate prevederile art 19 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, reprezentind:

- pachet revelion inregistrate de operatorul economic, in baza facturii nr ..... emisa de SC ..... SRL in suma de ... lei la care TVA de .... lei.

- cheltuieli bilet avion pentru doua persoane la .... inregistrate de agentul economic pe cheltuiala, in baza facturii nr..... emisa de ... SRL in suma de .... lei .



- cheltuieli cazare si servicii hoteliere in... din judetul .... in suma de ..... lei.

- ..... lei reprezinta amortisment calculat de operatorul economic la autoutilitara .....achizitionata in luna august 2008 de la SC..... SRL, neinmatriculata in societate pana la data incheierii prezentei inspectii fiscale si neutilizata, amortisment calculat pentru septembrie 2008, pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere avand in vedere ca este o cheltuiala neafidenta veniturilor in conformitate cu prevederile art 19 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- ..... lei reprezinta cheltuieli cu transportul refacturat de catre SC .. SRL Bucuresti catre SC .... SRL si inregistrat de operatorul economic fara a avea la baza documente justificative, respectiv CMR-uri, foi de parcurs, sau alte documente, care sa ateste locul de incarcare si de descarcare a marfii, relatia intre transportator si SC .... SRL, pentru care nu s-a acordat drept de deducere in conformitate cu prevederile art 21 alineat 4 litera f din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- ... lei reprezinta cheltuieli de transport inregistrate de agentul economic din facturile emise de SC... SRL in perioada martie-aprilie 2008, pentru care agentul economic nu a prezentat foi de parcurs, CMR-uri sau alte documente care se justifice realitatea acestor operatiuni, ce au fost considerate nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art 21 alineat 4 litera f din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

- .... lei reprezinta venituri luate in considerare de echipa de inspectie fiscala, in urma reincadrarii tranzactiei dintre ..... SRL si ....., pentru reflectarea continutului economic al acesteia, la stabilirea profitului impozabil la data de .... in conformitate cu prevederile art 11 alineatele 1 si 2 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, venituri ce trebuiau facturate si inregistrate in evidenta contabila de catre operatorul economic, ca fiind aferente prestarilor de servicii constructii montaj catre beneficiarul ....., pentru realizarea unui imobil din localitatea .....

Conform contractului de prestari servicii incheiat in data de....., SC .... SRL este antreprenor general al lucrarilor, acestea fiind executate de subantreprenori cu materiale puse la dispozitie de societate sau cu materiale ale subantreprenorilor.

Lucrarile executate de subantreprenori au fost facturate catre antreprenorul general respectiv SC ..... SRL pe baza de situatii de lucrari care le-a evidentiat in contabilitate in contul 231....” in suma de ... lei, iar diferenta de .... lei in conturi de cheltuieli, ca si cum investitia i-ar fi apartinut.

Aceste prestari servicii si materiale de constructii nu au fost refacturate catre persoana fizica ....., beneficiarul lucrarii, al autorizatiei de constructii precum si al terenului pe care se construiesc imobilul.

Intrucat nici terenul si nici imobilul ce se construiesc nu apartine societatii, organele de inspectie fiscala au apreciat ca eronat prestarile de servicii efectuate de subantreprenori si materialele de constructii utilizate au fost inregistrate in contul 231 ”...”, fiind incalcate astfel pct. 95 alin.1 si 2 din Ordinul ANAF nr 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.129 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si prevederile art.19 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

Astfel, echipa de inspectie fiscala a reconsiderat calculul veniturilor la suma de .... lei compuse din :Materiale incorporate in lucrare in suma de ... lei si Prestari servicii aferente acestei lucrari in suma de .... lei si a procedat la reconsiderarea cheltuielilor cu suma de ..... lei reprezentind materialele puse in lucrare si neincluse pe costuri.

- ... lei reprezinta impozit pe profit declarat mai mult de operatorul economic fata de contabilitatea sa adica in contabilitate in contul ..... la data de ..... are inregistrat suma de... lei iar prin declaratiile 100 depuse la AFP RM Valcea a declarat pentru



perioada (.....) suma de ..... lei fiind incalcate prevederile art 35 alin 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile.

Pentru perioada supusa inspectiei fiscale la sursa impozit pe profit s-a stabilit astfel un debit suplimentar de .... lei (..... lei), pentru care in conformitate cu prevederile art 119 alineat 1 din OG 92/2003 au fost calculate accesorii in suma de ..... lei pentru perioada : .....

**2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a HG 44/2004 privind normele de aplicare a Legii 573/2003, pentru perioada 02.05.2007 - 30.11.2008, constatandu-se urmatoarele :

Prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2008, depus la AFP a municipiului Rm Valcea sub nr ..... contribuabilul a solicitat rambursarea sumei negativa a TVA in suma de ..... lei.

Inspectia fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de ..... lei care provine din :

- ..... lei, TVA colectata la marfurile din factura de aprovizionare de confectii metalice, inregistrata in contul 371 ".... "si existenta scriptic in sold la data de 30.11.2008, conform listei de inventar intocmita la data de ....., dar constata lipsa faptic si in conformitate cu prevederile art 128,alin 9, lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabile pana la acea data si a punctului 7 din HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal

- ..... lei, TVA deductibila inregistrata de agentul economic din facturile ce reprezinta c/val pachet servicii revelion si cazare pentru care nu s-a acordat drept de deducere, nefiind aferente realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art 145 alineat 2 din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

- .... lei TVA dedusa din facturile de transport emise de SC .... SRL, pentru care nu s-a acordat drept de deducere nefiind aferente realizarii de operatiuni taxabile, deoarece nu s-au putut justifica prin documente justificative ( foi de parcurs, CMR sau orice alte documente care sa confirme locul de plecare si locul de sosire al acestora ), fiind cheltuieli ce nu s-au efectuat in scopul operatiunilor taxabile si in conformitate cu prevederile art 145 alineat 2 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal nu s-a acordat deductibilitate pentru TVA aferenta transporturilor efectuate.

- ... lei TVA aferenta achizitiei de mijloc de transport –.. din luna august 2008 conform facturii nr ... emisa de SC .... SRL in valoare totala de .. lei din care TVA .... lei, autovehicul neanmatriculat in societate si pentru care echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere nefiind aferenta operatiunilor taxabile.

- ... lei reprezinta TVA deductibila din factura . in valoarea totala de ... lei din care ..... lei si factura..... in suma totala de ..... lei din care TVA ..... lei, emise de SC ..... SRL ce reprezinta c/val prestari servicii auto, pentru cel de-al doilea autoturism marca ....., TVA care nu este aferent operatiunilor taxabile.

- .... lei TVA deductibil ajustat de echipa de inspectie pentru achizitia unui imobil (casa+ teren) de la SC ..... SA la data de .. si situata in..... imobilul avand o suprafata de ....., din care ... m...p la sol reprezinta cladire ), intrucit acesta a fost inchiriat numai in parte in baza contractului de inchiriere din data de ... incheiat cu SC .... SRL din .... pentru o suprafata de ..... mp din imobil.

Asadar, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte a imobilului, respectiv terenul, in suprafata de ..... mp, este neinchiriat, nefiind folosit de operatorul economic pentru scopuri economice si in conformitate cu prevederile art.149 din Legea

571/2003 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile punctului 54, alin.4 , din HG 44/2004 au procedat la ajustarea TVA deductibila, dedusa pentru partea de imobil ce nu se foloseste pentru activitati economice, in suma de ..... lei ,astfel:

-data achizitiei imobil : ..... 2007

-perioada august 2007-noiembrie 2008 nu se foloseste in scopul activitatii economice

- TVA dedus =..... lei pentru suprafata de..... teren – neinchiriata .

-perioada de ajustare este de 20 ani , incepand cu data de 01.01.2007.

-ajustarea se efectueaza o singura data, pe perioada 2007-2027,dar intrucit terenul nu a fost utilizat in scopul operatiunilor taxabile, echipa de inspectie a calculat TVA deductibila aferenta acestuia, deoarece in contractul de leasing valoarea imobilului si a terenului nu sunt defalcate.

Astfel ,daca pentru ... mp s-a dedus TVA in suma de .... lei, pentru ..... mp ( constructie plus teren aferent inchiriata ) TVA aferenta este in suma de ..... lei iar pentru diferenta de .... mp, TVA deductibila este in suma de ... lei (..... mp \* ..... mp) rezultand ca societatea nu are drept de deducere pentru suma de ..... lei.

- ..... lei reprezinta TVA colectata de catre echipa de inspectie fiscala la avansurile incasate de catre operatorul economic de la SC... SRL, SC ..... SRL si SC ..... SRL pentru care nu au fost emise facturi de avans si nu a fost colectata TVA, fapt confirmat si de domnul ..... in nota explicativa data organelor de inspectie fiscala, fiind incalcate prevederile art 134.2 alineat 2 punctul b) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- ..... lei TVA colectat astfel:

Operatorul economic a dedus TVA aferent prestarilor de servicii (lucrari constructii montaj) la imobilul construit pentru persoana fizica ..... astfel :

-TVA deductibila aferenta aprovizionarilor cu materiale in suma de ..... lei ( conform anexa ) in principal .....

-TVA deductibila din facturile de prestari servicii in suma de ..... lei aferenta facturilor de transport beton, amenajari..., taxe racordare, bransament, prestari servicii –turnat beton.

In perioada martie 2008 - august 2008 SC..... a dedus TVA din facturile de avansuri emise de SC..... SRL in suma de ... lei conform contractului nr 111..... incheiat cu aceasta societate ce are ca obiect : proiectare , avizare MLPTL, planuri montaj, livrarea structurii de rezistenta metalica la investitia hala metalica ce apartine beneficiarului ....., valoarea contractului fiind de..... euro cu TVA.

SC ..... SRL a livrat in lunile iulie,august si noiembrie 2008 in baza borderourilor livrare, a avizelor de insotire marfuri cantitatea de .... kg de diverse componente metalice pentru structura metalica, dar nu a fost emisa factura finala in aceasta perioada.

Organelor de inspectie fiscala le-a fost prezentata o factura din luna decembrie 2008 care avea inscrisa la pozitia nr 1 cantitatea totala de ..... kg structura metalica conform contractului ..... cu valoare totala de ..... lei, TVA ..... lei, iar la pozitia nr. .... are inscris regularizare avans pe rosu suma de .... lei, TVA ..... lei . S-a constatat ca nu a fost regularizat integral avansul facturat.

Conform avizelor de insotire marfuri si a borderourilor de livrare emise de SC ..... SRL, echipa de inspectie fiscala a calculat valoarea materialelor intrate pana la data de 30.11.2008, in suma de ..... lei cu o TVA deductibila aferenta de ..... lei.

In evidenta contabila in mod eronat operatorul economic a inregistrat o parte din c/val materialelor si a prestarilor de servicii in contul ..... conform anexei .

Echipe de inspectie fiscala a constatat prin deplasarea la fata locului ca o parte din materialele evidentiata in acest cont ( beton, fundatii, gard, tuburi, racorduri, tevi ) se regasesc de fapt la investitia ce apartine beneficiarului (persoana fizica) ...., din localitatea..... .

De asemenea tot la aceasta investitie se gasesc stalpii si grinzile metalice ( componenete ale structurii metalice ) dar care nu au fost evidentiata in contul 231 – imobilizari corporale si nici in alt cont, ele fiind inregistrate in contabilitate in luna decembrie 2008, cu toate ca avizele au fost emise in lunile iulie, august si noiembrie 2008.

Mentionam ca in perioada supusa inspectiei fiscale nu au fost intocmite situatii de lucrari si nu au fost emise facturi de prestari servicii (constructii montaj) catre beneficiarul persoana fizica .....

Reprezentantul legal al societatii .... conform Notei explicative data la solicitarea echipei de inspectie fiscala a precizat ca investitia se va factura la finalizarea lucrarii.

Echipe de inspectie fiscala a considerat ca aceste lucrari de constructii montaj trebuiau facturate beneficiarului, in conformitate cu prevederile art 155 alin. 1 din Codul fiscal , prevederile art 134 .1 alineat 1 din Legea 571/ 2003 avand in vedere urmatoarele considerente:

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca operatorul economic nu justifica prestarea efectiva a serviciilor intrucat nu au fost emise situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru incalcandu-se astfel prevederile punctului 48 din HG 44 / 2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal .

Aportul adus in societate de catre administratorul acesteia de fapt provine conform notei explicative luate domnului .... de la insusi..... din vanzarea unor bunuri imobile personale, iar soldul contului 455 asociati cont curent la data de 31.12.2008 este de ..... lei .

Avand in vedere acest aspect, echipa de inspectie fiscala considera ca de fapt domnul ..... in calitate de beneficiar al investitiei, prin aceste sume de bani aduse in SC ..... SRL a achitat de fapt c/val materialelor, a prestarilor de servicii si chiar a avansurilor platite catre diversi furnizori.

SC ..... SRL nu a emis facturi pentru acesti bani incasati de la beneficiar, fiind incalcate prevederile art 155, alineat 1 din Legea 571/ 2003

Operatorul economic nu a intocmit lista de inventariere la data de ..... a prestarilor de servicii efectuate precum si a materialelor aprovizionate si puse in opera la investitia beneficiarului, fiind astfel incalcate prevederile art 27 din Ordinul 1753/ 2004 privind inventarierea patrimoniului .

SC .... SRL are ca asociat unic si administrator pe domnul .... .., dar mai este reprezentata si de catre domnul ..... in baza imputernicirii date de catre administrator. In mare parte contractele incheiate de catre SC ..... SRL cu diversi beneficiari si furnizori, contractele de leasing si contractele de credit , sunt semnate de catre domnul .....

Conform notei explicative luate domnului..... relatia dintre acesta si administratorul societatii este ca domnul .... este fiul vitreg al lui ....., iar aportul de capital adus in societate de catre administratorul societatii provine de la insusi acesta ..... pe care il are din vanzarea de imobile proprietate personala.



Avand in vedere cele relatate mai sus si in conformitate cu prevederile art 7, punctul 21 din litera b din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal inspectia fiscala a considerat ca persoana fizica ..... este persoana afiliata cu SC .... SRL care trebuia sa colecteze TVA, pentru prestarea de servicii executata catre persoana afiliata ( ..... ) .

In concluzie s-a colectat TVA in suma de .... lei astfel : ..... lei ( .... TVA materiale + ... TVA structura metalica Ircad ) la care se adauga .... TVA aferent prestarilor de servicii si transport si ..... lei TVA aferent avansurilor platite catre SC..... SRL, de catre echipa de inspectie fiscala pentru lucrarile de prestari servicii constructii montaj nefacturate( la nivelul TVA dedusa pentru aceasta lucrare).

- ..... lei reprezinta TVA colectata de catre echipa de inspectie fiscala la lipsa in gestiune de otel beton la data de 30.11.2008 in valoare totala de ..... lei , marfa care nu s-a gasit in depozitele SC .... Bucuresti, conform adresei emisă de Garda Financiara Sectia Bucuresti, in conformitate cu prevederile art.128 alineat (3) litera d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Pentru debitul suplimentar in suma de .... lei s-au calculat majorari de intarziere in suma de ..... lei.

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

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

**1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar de in suma de .. lei si taxa pe valoare adaugata in suma de .... lei ( ..... )**

**1.1. In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei ( . lei + ..... lei ).**

**Cauza supusa solutionarii este daca SC ..... SRL poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea unui imobil (cladire + teren) , in conditiile in care temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala nu corespunde faptei constatate, iar petenta a calculat amortizare pentru intregul imobil, inclusiv pentru teren, inspectorii fiscali neacordand drept de deducere pentru intreaga suma a amortizarii.**

**În fapt**, în data de .... operatorul economic a achizitionat, in sistem leasing, de la SC ..., imobilul (cladire + teren), situat in ....., str. ... in baza contractului nr....., in valoare totala de ... lei echivalentul a.... EURO.

In perioada ..... acesta a calculat si a inregistrat pe cheltuieli, amortizare aferenta intregului imobil, adica teren si cladire in suma de ..... lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu amortizarea in suma de .... lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil intrucat operatorul economic nu a inregistrat in evidenta contabilitate separat cladirea si separat terenul, iar amortizarea a calculat-o la intreaga valoare a imobilului ( cladire + teren).

Din analiza raportului de inspectie fiscală și a deciziei de impunere contestată, rezultă că, pentru cheltuielile nedeductibile aferente amortizarii imobilului achizitionat, organele de inspectie fiscală au avut în vedere prevederile art.19, alin 3, lit i din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, articol ce nu corespunde cu textul prezentat în titlu de creață .

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.24, alin 2, lit a, b, c si alin 4 , lit a, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care mentioneaza :

"2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

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

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

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

(4) Nu reprezinta active amortizabile:

**a) terenurile, inclusiv cele împadurite;[...]** "

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe **art.21, alin 3, lit i** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

" Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

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

Potrivit situatiei de drept prezentate se retine ca sunt considerate mijloace fixe amortizabile imobilizarile corporale care indeplinesc urmatoarele conditii : sunt detinute si utilizate în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate tertilor sau în scopuri administrative, au o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului si o durata normala de utilizare mai mare de un an.

Totodata nu se supun amortizarii terenurile, inclusiv cele împadurite, iar cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil, conform precizarilor legale.

Avand in vedere prevederile legale anterior menționate, organele de soluționare a contestației rețin că pentru deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, pentru perioada 2007-2008 sunt incidente prevederile **art.21, alin 3, lit i** din Codul Fiscal .

La stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de ..... lei aferent perioadei 2007 - 2008, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile **art. 19, alin (3), lit i)** din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, inasa textul de lege prezentat corespunde cu cel al art.21, alin 3, lit i.

Analizand temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala, se constatata ca art.19, alin 3 invocat nu corespunde cu textul prezentat ca apartinand acestuia si de asemenea la art.19, alin 3 nu exista lit i.

Art.19, alin 3 din Codul fiscal se refera la " Reguli generale" la calculul profitului impozabil si acesta precizeaza :

" (3) Contribuabilii care au optat pâna la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe masura ce ratele devin scadente, beneficiaza în continuare de aceasta facilitate pe durata derularii contractelor respective; cheltuielile corespunzatoare sunt deductibile la aceleasi termene scadente, proportional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totala a contractului " .



Se observa, din analiza textului de lege prezentat ca acesta nu corespunde cu cel invocat de organele de inspectie fiscala, acestea prezentand atat in decizia de impunere cat si in RIF ca text apartinand art.19:

" Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

i) amortizarea, în limita prevazuta la art. 24; dar care asa cum se observa apartine art.21, alin 3, lit i din Codul fiscal.

Ori ca si consecinta fiscala a faptei constatate, organele de inspectie fiscala nu au intemeiat pe text si articol de lege masura de de stabilire a cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix achizitionat ca nedeductibile fiscal.

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului:

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Din cele de mai sus se reține că organele de inspectie fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept care este aplicabil pentru cazul constat.

Relativ la situatia de fapt inregistrata, se retine ca petenta a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in perioada ....., cheltuieli cu amortizarea aferenta intregului imobil achizitionat in leasing, adica teren si cladire fara a tine cont de faptul ca terenurile nu se supun amortizarii.

De fapt atat in contractul de leasing nr. .... precum si in in evidenta contabila a operatorului economic imobilului achizitionat figureaza inregistrat la intreaga sa valoare, fara a fi defalcata valoarea cladirii si separat valoarea terenului.

Petenta sustine in contestatie ca organele de inspectie fiscala nu au demonstrat ca valoarea imobilului este data numai de teren și ca valoarea cladirii este zero astfel incat sa se justifice masura neacordarii in totalitate a deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea.

Acesta invoca prevederile art.67 din Codul de procedura fiscala referitoare la estimarea bazei de impunere, considerand ca inspectorii fiscali ar fi trebuit sa aplice aceste dispozitii legale.

Astfel, art.67 din OG 92/2003 privind codul de procedura fiscala mentioneaza:

" Estimarea bazei de impunere

(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale .

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

In acest sens petenta anexeaza la contestatie copie de pe raportul de evaluare efectuat in data de ... de catre evaluator ....., in care se mentioneaza la pct.1.2 scopul evaluarii : " ..... [...]"

De asemenea in acest raport se precizeaza la pct 1.5 ca suprafata terenului este de ..... mp, iar la pct.1.8 ca valoarea finala estimata a terenului este de ..... lei Ron echivalentul a ..... Euro.

Potrivit referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei inspectia fiscala considera ca acest raport de evaluare a fost intocmit ulterior efectuării inspectiei fiscale intruct el nu a fost pus la dispozitia organelor de control si nici nu a fost luat in considerare de petenta in momentul intocmirii contractului de leasing astfel incat in acest document sa apara valori separate pentru cladire si teren.

Avand in vedere cele prezentate organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta asupra masurii de neacordare a cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix, in suma de ..... lei intrucat :

- pe de o parte temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala nu corespunde faptei constatate;
- pe de alta parte inspectia fiscala nu a dat drept de deducere pentru intreaga cheltuiala cu amortizarea ( pentru cladire si teren) desi temeiul de drept pentru care nu s-a acordat deductibilitate se refera doar la terenuri nu si la caldiri,
- petenta anexeaza la dosarul cauzei raport de evaluare pentru cele doua imobile, care in temeiul dispozitiilor art.213 alin (4) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, trebuie luat in considerare de organele de inspectie fiscala ca proba noua depusa in sustinerea contestatiei formulate.

Drept urmare, având în vedere situația de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii cheltuielilor nedeductibile fiscal in suma de ..... lei, ceea ce impune desființarea in parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. .... - impozit pe profit și CAP III, pct.1 Impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..... și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

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

**1.2. In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile in suma de ..... lei ( ... lei + ..... lei ).**

**Cauza supusa solutionarii este daca SC ..... SRL poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea unui mijloc de transport, in conditiile in care societatea mai detine in patrimoniu inca un auto ....., personal cu functie de conducere nu este decat administratorul acesteia, iar temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala nu corespunde faptei constatate.**

**În fapt**, in lunile noiembrie si decembrie 2007 si ianuarie - septembrie 2008 operatorul economic a inregistrat pe cheltuiala si a dedus amortizarea aferenta mijlocului de transport marca ....., in suma de..... lei.

Inspectia fiscala nu a acordat deductibilitate pentru aceasta cheltuiala intrucat in patrimoniul societatii exista deja un autoturism cu aceiasi marca....., iar personal cu functie de conducere in societate nu este decat administratorul acesteia, dl. ....

La stabilirea deductibilitatii acestor cheltuieli organele de inspectie fiscal au avut in vedere doar prevederile art.21, alin 3, lit n) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.21, alin 3, lit n) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborate cu cele ale art. art.24, alin 11, lit h din acelasi act normativ si care precizeaza urmatoarele:

" **Art. 21** (3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata :

n) cheltuielile de functionare, întretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atributii. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale."

" **Art.24** (11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:

h) numai pentru autoturismele folosite în conditiile prevazute la art. 21 alin. (3) lit. n). "

Potrivit situatiei de drept prezentate cheltuielile de functionare, întretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atributii.

Totodata se calculeaza amortizare fiscala si implicit se deduce aceasta amortizare la calculul profitului impozabil doar amortizarea aferenta unui singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu atributii de conducere in societate.

Potrivit situatiei de fapt prezentate se retine ca petenta a dedus cheltuielile cu amortizarea aferente celui de-al doilea autoturism achizitionat de societate desi aceasta nu detine decat o singura persoana cu functie de conducere.

Petenta precizeaza in contestatie ca inspectia fiscala a considerat in mod eronat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli, invocand ca temei legal prevederile art.21, alin 3, lit n din Codul fiscal, intrucat acestea nu se refera la cheltuielile cu amortismenul ci la cheltuielile de intretinerea, functionarea si reparatiile aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere.

Avand in vedere aceste sustineri, organele de inspectie fiscala precizeaza in referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei nr..... ca nu a fost acordat drept de deducere pentru cheltuiala cu amortizarea conform articolului 21, alin 3, lit.n din Codul fiscal pentru ca la acest articol se face trimitere de catre art.24, alin 11 lit h) din acelasi act normativ:

Analizand Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala se retine ca inspectia fiscala nu a precizat ca si temei de drept prevederile art.24, alin 11 lit h) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca organele de inspectie fiscala nu au intemeiat pe text si articol de lege masura de de stabilire a cheltuielilor cu amortizarea autoturismului achizitionat ca nedeductibile fiscal.

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului:

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



**se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”**

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

Drept urmare, având în vedere situația de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii cheltuielilor nedeductibile fiscal în suma de ..... lei, ceea ce impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. .... - impozi pe profit și CAP III, pct.1 Impozi pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..... și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

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

**1.3 In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile in suma de .... lei ( .... lei + .. lei + .... lei ) si taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .... lei.**

**Cauza supusa solutionarii este daca SC ..... SRL poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu transportul si poate sa-si deduca taxa pe valoarea adugata aferenta acestora in conditiile in care operatorul economic nu justifica efectuarea acestor cheltuieli cu documente: CMR-uri, foi de parcurs, etc.**

**În fapt**, în perioada mai 2007 - septembrie 2008 SC .... SRL a înregistrat în contabilitate cheltuielile cu transportul refacturate de SC .... SRL Bucuresti, în suma de ... lei și a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli în suma de ..... lei.

De asemenea în perioada martie - aprilie 2008 societatea a înregistrat cheltuieli de transport aferente facturilor emise de SC .... SRL în suma de ..... lei.

Inspectia fiscala a constatat ca societatea nu detine foi de parcurs, CMR-uri sau alte documente prin care sa justifice realitatea acestor operatiuni si astfel nu a acordat deductibilitate cheltuielilor în suma totala de ..... lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.21, alin 4, lit f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.21, alin 1 din acelasi act normativ care mentioneaza :

Art.21 " 4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

Art. 21 " (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata în drept sunt aplicabile prevederile art.145, alin 2, lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza:

" **2)** Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul urmatoarelor operatiuni:

**a) operatiuni taxabile "**

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind în strainatate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, art. 144 și art. 144<sup>1</sup>;

d) operatiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumparatorul ori clientul este stabilit în afara Comunitatii sau în cazul în care aceste operatiuni sunt în legatura directa cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunitatii, precum și în cazul operatiunilor efectuate de intermediari care actioneaza în numele și în contul altei persoane, atunci când acestia intervin în derularea unor astfel de operatiuni;

e) operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv."

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că la calculul profitului impozabil se iau în considerare ca și cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Deasemena se reține că înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată se reține ca persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate a fi utilizate în folosul operatiunilor taxabile ale societății.

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de transport refacturate de către beneficiarul acesteia SC ..... SRL și cheltuieli de transport care ar fi fost efectuate de SC..... SRL doar pe baza de factura fiscală fără însă a justifica realitatea transporturilor efectuate cu foi de parcurs, CMR-uri sau alte documente justificative.

În contestația formulată petenta susține că înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor invocate de organele de control s-a făcut pe bază de factură fiscală, document care cuprinde toate elementele necesare pentru a îndeplini calitatea de document justificativ, invocând Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, în vigoare la data înregistrării acestor cheltuieli, aprobate prin OMFP nr. 1850/ 2004.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pe facturile respective nu sunt precizate ca și explicații decât " contravaloarea transport " fără să se precizeze și alte detalii ale transportului, respectiv numărul de curse, mașinile care efectuează transportul, rutele de transport efectuate sau ce anume transporta.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală menționează ca la momentul controlului petenta nu detinea decât niște copii de chitanțe între SC .... SRL și SC .... SRL .....a, aceste documente neputând fi luate în considerare de aceștia.

Prin Nota din ..... inspecția fiscală a solicitat, prezentarea și a altor documente ( foi de parcurs, CMR-uri etc) prin care operatorul economic să justifice realitatea transporturilor efectuate și implicit a cheltuielilor înregistrate de aceasta în contabilitate, acestea nefiind prezentate până la finalizarea controlului.

Petenta mai susține în contestație că justificarea respectivelor cheltuieli de transport este făcută prin însăși relația contractuală pe care societatea o are cu beneficiarul său SC ..... SRL, prin care se obligă ca în prețul mărfii livrate să suporte și cheltuielile de transport, anexând în copie contractul și acte adiționale la acesta.

Analizând actele și documentele aflate la dosarul cauzei se reține că petenta a anexat într-adevăr la contestație, contractul de vânzare - cumpărare nr .... în care în special, la cap. II Obligațiile Cumpărătorului ( SC .... SRL, pct.2.3 menționează : "cumpărătorul are obligația să manipuleze, să transporte, depoziteze.....și să utilizeze produsele în conformitate cu prescripțiile producătorului, date de furnizor la livrare" .

Există de asemenea anexat la dosarul cauzei actul adițional , nr....., la contractul din data ..... prin care se menționează că " Transportul mai poate fi efectuat și de către SC ..... SRL, în acest caz cheltuielile de transport va fi refacturată către SC ..... SRL, astfel încât prețul facturat al marfurilor livrate include și transportul acestora"

Relativ la acest document se reține că nu există anexat la acesta, sau nu se precizează niciunde o deflaxare a cantității de marfă transportată ce a aparținut petentei din totalul de marfă pe fiecare transport în parte.

De asemenea petenta anexează la contestație foi de parcurs și CMR-uri, însă , în ceea ce privește foile de parcurs acestea sunt emise de SC ..... SRL ..... , jud .... și au ca trasee ..... și retur fără însă a se preciza locul de încărcare al mărfii și fără a avea înscrise pe acestea semnăturile și stampilele producătorilor de otel beton.

În ceea ce privește CMR - urile aferente serviciilor de transport facturate de SC .... SRL, se constată că pe unele dintre ele la denumirea furnizorului pe lângă SC .... SRL mai apare înscrisă și SC .... SA și de asemenea pe nici una dintre acestea nu apare semnatura și stampila SC ..... SRL.

Totodată aceste documente nu au anexate desfășurătoare prin care să se menționeze cantitățile transportate pentru fiecare societate în parte și adresele de expeditor și destinatar.

La dosarul cauzei se mai află anexate facturi emise de către SC .... SRL către SC ..... SRL, și despre care petenta spune în Nota explicativă dată în data de .... că este unul dintre transportatori, dar pe facturile în cauză nu se menționează decât " contravaloare transport " fără a fi precizate numărul de curse, mașinile cu care s-a efectuat transportul, rutele de transport și nici ce anume se transportă .

Nu reiese nici dacă există o relație între cele două societăți înscrise în facturi și petenta în ceea ce privește marfurile transportate.

De asemenea din Notele de constatare ale Garzii financiare a Municipiului București, aflate în copie la dosarul cauzei reiese faptul că transportul este inclus în prețul de achiziție al otelului beton.

De asemenea reiese că produsul respectiv nu a fost transportat la ....., operatorul economic neavând spații de depozitare pentru aceste produse.

Față de cele de mai sus, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli cu prestarile de servicii transport, fără să aibă la bază documente care să justifice realizarea acestora .

Astfel, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni economice, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, 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 .”

**Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea poartă răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat .**

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, Ordinului 1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, stipulează :

“ 1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilitii nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz .

**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.

Documentele provenite din relațiile de prestari servicii pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada realizării efective a serviciului.

Ori așa cum s-a reținut anterior, petenta a înregistrat diverse cheltuieli cu prestari servicii de transport efectuate de alte societati fara sa justifice prestarea efectiva a serviciului cu documente legal intocmite.

În acest context legal și ținând cont de faptul că din documentele de justificare prezentate de petenta nu rezulta cu claritate realitatea operatiunilor de transport

efectuate, organele de control au stabilit în mod corect că nu există documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință în mod corect au stabilit că cheltuielile în sumă de ..... lei înregistrate în evidența contabilă nu sunt deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil .

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată** dedusă de petentă în sumă de..... lei, aferenta operațiilor de transport refacturate de SC .... SRL se retine ca întrucât așa cum s-a aratat anterior aceste operațiuni nu au fost justificate cu documente, astfel încât să se poată considera că s-au efectuat în folosul operațiilor taxabile ale societății, rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată aferentă nu este deductibilă.

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

**1.4 In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei (... lei + ... lei ) si taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ..... lei.**

**Cauza supusa solutionarii este dacă SC .... SRL are drept de deducere pentru cheltuielile in suma de ... lei si pentru TVA in suma de ... lei, in conditiile in care petenta nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia in ceea ce priveste aceste sume.**

**În fapt**, operatorul economic a înregistrat pe cheltuieli, în baza facturii nr..... emisa de SC ..... SRL, cheltuieli de cazare..... la hotel, în valoare de ..... lei din care TVA în suma de ..... lei .

Aceste cheltuieli nu au putut fi justificate de societate cu documente ca fiind în scopul desfășurării activității astfel ca inspectia fiscală nu a dat drept de deducere pentru cheltuielile în suma de ..... lei.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturii nr....., emisa de SC ..... SRL, reprezentând pachet revelion, cheltuielile în suma de ..... lei.

De asemenea aceasta a înregistrat cheltuieli bilet avion pentru două persoane la Paris, în baza facturii ..... emisa de ..... SRL în suma de ..... lei și cheltuieli cazare și servicii hoteliere în .... din județul Mureș și..... în suma de ..... lei.

Organul de inspectie fiscală nu a acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli deoarece pentru toate aceste cheltuieli, operatorul economic nu face dovada cu documente ca sunt efectuate în scopul obținerii de venituri.

Pentru toate aceste cheltuieli nedeductibile fiscal petenta nu aduce nici un argument în susținerea contestației formulate.

În ceea ce privește TVA, prin decizia de impunere și raportul de inspectie fiscală, echipa de inspectie fiscală a stabilit un debit suplimentar total în suma de ..... lei .

Față de acest debit, petenta contestă doar suma de ..... lei, iar față de aceasta motivează suma de .... lei, pentru diferența de ..... lei aceasta nu aduce nici un argument în contestația formulată .

**În drept**, art.206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază:[...] “**

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :



" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

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

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în suma totală de ..... lei și TVA în suma totală de..... lei, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația formulată apare ca nemotivată pentru suma de .... lei cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și ..... lei TVA suplimentară.

Întrucât petenta nu aduce alte argumente și dovezi în susținerea contestației formulate la acest capat de cerere conform dispozițiilor art.206, alin.1 lit. c) și d) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei în ceea ce privește motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, acțiunea formulată pentru TVA suplimentară în suma de ..... lei și ..... lei cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil apare astfel ca nemotivată, asupra căreia organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

#### **1.5 În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în suma de ..... lei.**

**Cauza supusă soluționării este dacă SC ..... SRL poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu taxa de primă înmatriculare, taxa contract, comision leasing și prestări auto transport în condițiile în care aceste cheltuieli trebuie incluse în costul de achiziție al bunurilor .**

**În fapt** SC .... SRL a înregistrat în conturile de cheltuieli ... cheltuieli taxa primă înmatriculare, taxa contract și prestări auto, aferente facturilor emise de SC ..... pentru achiziționarea auto marca ..... și a imobilului din strada ..... astfel:

.... lei reprezentând ..... conform facturii nr..., emisa de SC.....

- ..... lei reprezentând taxa pentru primă înmatriculare conform facturii nr....., emisa de SC ..... SA ;

- ... lei reprezentând comision leasing conform facturii nr..., emisa de SC.... .... SA ;

-..... lei reprezentând prestări servicii auto transport conform facturii nr..., emisa de SC ..... .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate acestor cheltuieli întrucât ele trebuiau înregistrate în valoarea totală a mijlocului de transport și a clădirii achiziționate, marind astfel valoarea acestora în conformitate cu prevederile art 25 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 24, alin 5, lit a din același act normativ.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.24, alin 5, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.25 din același act normativ care menționează : " Art.24 (5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

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

" Art. 25 - Contracte de leasing

(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operational, locatorul are aceasta calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, în cazul leasingului financiar, si de catre locator, în cazul leasingului operational, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operational locatorul deduce chiria (rata de leasing)."

De asemenea sectiunea 7 -Reguli de evaluare din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, mentioneaza la pct. 54, alin 1 urmatoarele: " (1) *Costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.*"

Potrivit temeiului de drept invocat se retine ca pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros, prin valoarea de intrare a acestora se înțelege costul de achizitie, **iar costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare**, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), **cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.**

De asemenea amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, în cazul leasingului financiar iar cheltuielile sunt deductibile.

Avand in vedere situatia de fapt prezentata se retine ca pentru autoturismul marca ..... si pentru imobilul din str..... ambele achizitionate de petenta in sistem leasing cheltuielile cu transportul, prima inmatriculare, taxa de contract si comisionul de leasing au fost inregistrate de aceasta pe cheltuieli fara a se tine cont de precizarile specificate in contractele incheiate cu firmele de leasing .

Astfel in ceea ce priveste achizitionarea auto marca ..... conform contractului de leasing financiar ..., la rubrica Durata si Valoarea contractului se specifica distinct la pozitia 2.5 Valoarea taxei contractuale :.... EURO, fara TVA dupa care este precizata valoarea totala a contractului, la pozitia 2.7, rezultand astfel ca aceasta taxa este inclusa in valoarea contractului.

In ceea ce priveste **cheltuielile de transport** pentru acest autoturism precum si taxa de prima inmatriculare conform precizarilor legale mentionate anterior, pct.54, alin 1 din OMFP 1752 /2005 acestea se includ in costul de achizitie al bunului respectiv, taxa cu inmatricularea putand fi considerata alta cheltuiala care poate fi atribuibila direct achizitiei bunurilor respective, fara aceasta autoturismul neputand fi pus in circulatie si folosit.

În ceea ce priveste **comisionul de leasing** aferent achizitionarii imobilului din str. ...., in contractul de leasing financiar nr....., existent in copie la dosarul cauzei, acesta se include in categoria " alte cheltuieli si costuri" ( pozitia 2.4 din contract) putand fi considerata deasemenea o cheltuiala ce poate fi atribuibila direct achizitiei bunurilor respective.

Tot la aceasta pozitie din contract se mentioneaza, referitor la comisionul de contract, ca " se va achita la data semnarii prezentului CLFI " ( contract de leasing financiar), iar factura fiscala nr..... se observa ca este emisa in aceeasi data ca si contractul, respectiv la data de .....

Avand in vedere precizarile contractuale susmentionate, fata de sustinerea petentei formulata in contestatie cum ca aceasta cheltuiala nu poate fi inclusa in categoria altor cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor, rezulta ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat chiar clauzele contractuale definesc tipul/natura cheltuielii respective.

Petenta precizeaza in contestatie ca in conformitate cu prevederile art.24, alin 3, lit d din Codul fiscal, cheltuielile ulterioare datei de achizitie a mijlocului fix pot fi considerate mijloace fixe amortizabile doar in conditiile in care cheltuielile cu investitiile la aceste mijloace fixe facute sub forma cheltuielilor ulterioare sunt realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali ai acestuia, in speta nefiind cazul.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat inspectia fiscala nu le-a considerat cheltuieli ulterioare achizitiei acestor mijloace fixe, ci cheltuieli care se includ in pretul de achizitie al acestora, marind valoarea mijlocului fix , pentru ca ulterior, cheltuiala sa se recupereze gradual pe seama amortizarii.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata se retine ca in mod corect inspectia fiscala a considerat cheltuielile, in suma totala de ..... lei, ca nedeductibile fiscal sustinerile petentei aparand ca neintemeiate la acest capat de cerere.

**1.6 In ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile in suma de .. lei si taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .... lei.**

**Cauza supusa solutionarii este daca SC ..... SRL poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea unei autoutilitare marca ... și drept de deducere pentru TVA aferent acestor cheltuieli in conditiile in care mijlocul de transport nu este inmatriculat si nu se afla in stare de functionare, nefiind utilizat de petenta .**

**În fapt** societatea a inregistrat cheltuiala cu amortizarea, aferenta autoutilitarei .., achizitionata in luna august 2008 in valoare totala de .. lei din care TVA in suma de ..... lei și a dedus TVA aferenta acesteia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta nu a fost inmatriculata si nici nu a fost utilizata de operatorul economic intrucat se afla in service, astfel ca acestea au considerat nedeductibila la calculul profitului impozabil cheltuiala in suma de ..... lei si nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de..... lei nefiind aferenta operatiunilor taxabile.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19, alin 1 din din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.21, alin 1 din acelasi act normativ care mentioneaza :

Art.19 " (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare . "

Art.21 "(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare ".





În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în drept sunt aplicabile prevederile art.145, alin 2, lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care menționează:

" 2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile ".

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxa, conform art. 143, art. 144 și art. 144<sup>1</sup>;

d) operațiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv."

Potrivit temeiului de drept prezentat se reține că numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, iar acesta 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește situația de fapt prezentată se reține că petenta a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea în suma de ..... lei, aferentă unei autoutilitare, achiziționată de aceasta în luna ..... și a dedus TVA aferentă în suma de ..... lei, deși mijlocul de transport nu a fost înmatriculat și nu a fost utilizat de petenta în scopul realizării de venituri.

Petenta precizează în contestație că măsura luată de organele de inspecție fiscală de neacordare a deductibilității acestor cheltuieli, înregistrate de societate în contabilitate în luna ....., în valoare de ..... lei și măsura de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în suma de ..... lei nu este justificată întrucât nu înseamnă că autoturismul în cauză nu va fi înmatriculat la un moment dat, și astfel să participe în viitor la realizarea de venituri, aspect invocat de organele de control.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât autovehiculul în cauză deoarece nu este înmatriculat, nu are drept de circulație și mai mult decât atât nu se află nici în stare de funcționare ( acesta aflându-se în service ), rezultând astfel că acesta nu poate participa la realizarea veniturilor impozabile pentru persoana juridică .

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată** dedusă de petentă în sumă de ..... lei, aferentă achiziționării unei autoutilitare ....., așa cum s-a reținut anterior acest mijloc de transport deși este în proprietatea petentei nu a fost înmatriculat, deci nu are drept

de circulatie și de asemenea nu se afla in stare de functionare acesta aflandu-se in service .

În aceste conditii, intructa autoutilitara nu are drept de circulatie, deci nu poate fi folosit de petenta si mai mult decat atat, nu se afla in stare de functionare rezulta ca aceasta nu poate fi considerata a fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, astfel ca nici taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata se retine ca in mod corect inspectia fiscala a considerat cheltuielile in suma .... lei, ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil si de asemenea nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ..... lei, sustinerile petentei aparand ca neatemeiate la acest capat de cerere.

**1.7 In ceea ce priveste veniturile in suma de .... lei, cheltuielile in suma de ... lei, precum și TVA colectata in suma de .... lei**

**In fapt,**

**A.** SC ..... SRL, in calitate de prestator - antreprenor general a incheiat la data de 12.06.2008 contractul de prestari servicii, cu persoana fizica .... in calitate de beneficiar, in vederea realizarii unui imobil in localitatea .....

Constructia lucrarii s-a efectuat in baza autorizatiei de constructii nr... emisa de Primaria loc.. pe numele persoanei fizice .....

Conform prevederilor contractuale SC .... SRL este antreprenor general al lucrarilor, acestea fiind executate de subantreprenori cu materiale puse la dispozitie de societate sau cu materialele subantreprenorilor.

Lucrarile executate de subantreprenori au fost facturate către antreprenorul general respectiv SC ..... SRL pe baza de situatii de lucrari si pe care acesta le-a evidenciat in contabilitate in contul 231 "Imobilizari in curs" in suma de ... lei iar diferenta de .... lei in conturi de cheltuieli, ca si cum investitia i-ar fi apartinut.

Aceste prestari de servicii si materiale de constructii nu au fost refacturate catre persoana fizica .... care este beneficiarul lucrarii, al autorizatiei de constructii precum si al terenului pe care se construiește imobilul.

Intrucat nici terenul si nici imobilul ce se construiește nu apartine societatii, inspectia fiscala a considerat ca eronat prestarile de servicii efectuate de subantreprenori si materialele de constructii utilizate au fost inregistrate de petenta in contul 231 "Imobilizari in curs".

In aceste conditii echipa de inspectie fiscala a procedat la reincadrarea tranzactiei , dintre ..... SRL si persoana fizica ....., pentru reflectarea continutului economic al acesteia , la stabilirea profitului impozabil la data de ... in conformitate cu prevederile art. 11 alinetele 1 si 2 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal .

Astfel, echipa de inspectie fiscala a reconsiderat calculul veniturilor la suma de ... lei compuse din Materiale incorporate in lucrare in suma de ... lei si Prestari servicii aferente acestei lucrari in suma de ... lei si a procedat la reconsiderarea cheltuielilor cu suma de .... lei reprezentind materialele puse in lucrare si neincluse pe costuri.

**B.** Operatorul economic a dedus TVA aferent prestarilor de servicii (lucrari constructii montaj) la imobilul construit pentru persoana fizica ... in suma de ..... lei reprezentand in principal otel beton, betoane, cuie, plasa sudata, ciment, tuburi, caramida, gresie, teava, otel beton.

De asemenea acesta a dedus TVA in suma de ... lei aferenta facturilor de .....

Societatea a platit avansuri catre SC ... SRL in suma de .. lei reprezentand lucrari pentru investitia din Comuna ... sat.... in sa nu a colectat TVA aferenta, in suma de .... lei.

In perioada martie 2008 - august 2008 SC .... SRL a dedus TVA in suma de .. lei din facturile de avansuri emise de SC... SRL conform contractului nr ..... incheiat cu aceasta ce are ca obiect : proiectare, avizare MLPTL, planuri montaj, livrarea structurii de rezistenta metalica la investitia hala metalica ce apartine beneficiarului .. ..., valoarea contractului fiind de ..... euro cu TVA.

SC .... SRL a livrat in lunile iulie, august si noiembrie 2008 in baza borderourilor de livrare, a avizelor de insotire marfuri cantitatea de .... kg de diverse componente metalice pentru structura metalica, dar nu a fost emisa factura finala in aceasta perioada.

In luna decembrie 2008 a fost emisa factura nr..... care are inscrisa la pozitia nr. .. cantitatea totala de .. kg structura metalica conform contractului .. cu valoare de .. lei si TVA..... lei, iar la pozitia nr. are inscris regularizare avans suma de ... lei , TVA .... lei . S-a constatat ca nu a fost regularizat integral avansul facturat.

Conform avizelor de insotire a marfurilor si a borderourilor de livrare emise de SC .. SRL, echipa de inspectie fiscala a calculat valoarea materialelor intrate pana la data de .., in suma de . lei cu o TVA deductibila aferenta de .... lei.

În perioada supusa inspectiei fiscale nu au fost intocmite situatii de lucrari si nu au fost emise facturi de prestari servicii ( constructii montaj ) catre beneficiar persoana fizica ... acesta declarand in Nota explicative data la solicitarea echipei de inspectie fiscala ca investitia se va factura la finalizarea lucrarii.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca aceste lucrari de constructii montaj trebuiau facturate beneficiarului, avand in vedere prevederile art. 155 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal si ale art 134 ^1 alineat 1 din acelasi act normativ.

De asemenea s-a constatat ca operatorul economic nu justifica prestarea efectiva a serviciilor intrucat nu au fost emise situatii de lucrari, procese verbale de receptie , rapoarte de lucru incalcandu-se astfel prevederile punctului 48 din HG 44 / 2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Soldul contului 455 asociati cont curent la data de 31.12.2008 este de ..... lei, reprezentand aportul adus in societate de catre administratorul acesteia in sa provine conform notei explicative luate domnului .. de la insusi ..... din vanzarea unor bunuri imobile personale .

Avand in vedere cele relatate mai sus si in conformitate cu prevederile art 7 , punctul 21 din litera b din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal inspectia fiscala a considerat ca persoana fizica ... este persoana afiliata cu SC ..... SRL.

Astfel, SC .... SRL trebuia sa colecteze TVA, pentru prestarea de servicii executata catre persoana afiliata ( ..... ) .

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 11, alin 1, din Codul Fiscal coroborate cu cele ale art.7, pct.21, lit. b din acelasi act normativ care mentioneaza urmatoarele:

Art.11 " Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

**(1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

" 21. **persoane afiliate** - o persoana este afiliata cu alta persoana daca relatia dintre ele este definita de cel putin unul dintre urmatoarele cazuri:

**b) o persoana fizica este afiliata cu o persoana juridica daca persoana fizica detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la persoana juridica ori daca controleaza în mod efectiv persoana juridica;**

Art. 19, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal mentioneaza urmatoarele:

" (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. "

**In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata** in drept sunt aplicabile prevederile art.155 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza :

" Facturarea

" (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa"**

Art.134<sup>1</sup>, alin 1 si 4 si art.134 <sup>2</sup> , alin 1 si 2 , lit a si b din acelasi act normativ precizeaza :

" Art. 134<sup>1</sup>, " Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.**

Art.134 <sup>2</sup> " Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari 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 ;

b) **la data la care se încaseaza avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri încasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt

impozabile. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata înainte de data livrării sau prestării acestora;"

Potrivit temeiului de drept precizat se retine ca, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De asemenea o persoana fizica este afiliata cu o persoana juridica daca persoana fizica detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la persoana juridica ori daca controleaza în mod efectiv persoana juridica;

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata persoana impozabila care efectueaza o prestare de servicii, trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei.

De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile.

Referitor la faptul generator pentru prestari de servicii se retine ca acesta intervine la data prestării serviciilor, iar *pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.*

Referitor la exigibilitatea pentru prestari de servicii se retine ca aceasta *intervine la data la care are loc faptul generator respectiv la data la care se încaseaza avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.*

**A.** Avand in vedere situatia de fapt prezentata se retine ca petenta a efectuat lucrari de constructii - montaj , in baza unui contract incheiat cu persoana fizica ..... pe care le-a inregistrat in contul 231 " Imobilizari in curs " si in conturi de cheltuieli, desi nici terenul si nici imobilul ce se construiește nu apartine societatii ci persoanei fizice .....

Totodata se retine ca autorizatia de constructie nr.66/10.06.2008, in baza careia s-au executat lucrarile este emisa tot pe numele persoanei fizice.... de Primaria localitatii .....

De asemenea se retine ca in conformitate cu clauzele contractului incheiat in data de ....., lucrarile de constructii au fost atribuite unor subantreprenori iar acestia au facturat lucrarile executate, catre antreprenorul general, respectiv SC ... SRL pe baza de situatii de lucrari.

Aceste prestari de servicii si materiale de constructii utilizate nu au fost refacturate catre persoana fizica .... care este beneficiarul lucrării, al autorizatiei de constructii precum si al terenului pe care se construiește imobilul si au fost inregistrate de petenta in contul 231 " Imobilizari in curs " - suma de ... lei sau pe cheltuieli - suma de ... lei, in total suma de..... lei.

Petenta mentioneaza in contestatie ca inspectia fiscala a invocat prevederi legale referitoare la persoanele afiliate afirmând că între societate și ..... există relații de afiliere, fără însă să demonstreze acest lucru și să probeze în vreun fel aceste afirmații ceea ce înseamnă că nu controlează în mod efectiv societatea .

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceste aspecte rezulta atat din nota explicativa data de ..... organelor de inspectie fiscala in data de ... prin care acesta precizeaza ca administreaza si conduce societatea in baza procurii autentificate la Notar public .... si ca ....., administratorul societatii este fiul sau vitreg.

Totodata acesta mentioneaza, referitor la provenienta aportului de bani adusi in societate si reflectati in contul 455 ca acesta provine chiar de la el, iar banii ii are din vanzarea de imobile proprietate personala .

Avand in vedere cele prezentate si potrivit temeiului de drept invocat respectiv pct.21 alin. b din art. 7 al Codului fiscal se poate spune ca persoana fizica ..... controleaza în mod efectiv persoana juridica, acesta contribuind la finantarea societatii cu sume considerabile de bani și de asemenea cea mai mare parte a contractelor și actelor intocmite de societate poarta semnatura acestuia.

De altfel conform procurii anexate la dosarul cauzei se observa ca dl. .... este imputernicit cu puteri depline de catre administratorul ..... sa-l reprezinte pe acesta și sa reprezinte societatea in relatiile acesteia cu autoritatile si de asemenea ca va face totul pentru buna functionare a societatii.

Petenta mai precizeaza in contestatie ca in mod eronat s-au invocat de organele de inspectie fiscala prevederile art.129, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal intrucat acestea sunt prevazute la titlul VI - Taxa pe valoarea adaugata si sunt aplicabile doar pentru TVA.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat inspectia fiscala a procedat la reconsiderarea veniturilor si a cheltuielilor in baza prevederilor art. 11, alin 1, din Codul Fiscal coroborate cu cele ale art.7, pct.21, lit. b din acelasi act normativ si de asemenea avand in vedere prevederile art.19 alin 1 din Codul fiscal.

Faptul ca au fost mentionate si prevederile art.129, alin 1 din Codul fiscal care precizeaza ca : " Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128." s-a facut tocmai in ideea de a scoate in evidenta faptul ca lucrarile contractate de petenta cu persoana fizica ..... reprezinta prestari de servicii si nu lucrari efectuate pentru societate, deoarece acestea nu apartin societatii ( constructia, terenul si autorizatia de constructie sunt pe numele persoanei fizice.....).

In conformitate cu prevederile pct.87, lit.a si b, pct 88 si pct 95, alin 1 si 2 din OMFP 1752/2005 privind aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene referitor la imobiliarile corporale in curs se stipuleaza :

" 87. - Imobiliarile corporale reprezinta active care :

a) sunt detinute de o entitate pentru a fi utilizate în productia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate tertilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; si

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

88. - Imobiliarile corporale cuprind: terenuri si constructii; instalatii tehnice si masini; alte instalatii, utilaje si mobilier; avansuri si imobiliarile corporale în curs de executie."



" (1) Imobilizarile corporale în curs de executie reprezinta investitiile neterminat efectuate în regie proprie sau în antrepriza. Acestea se evalueaza la costul de productie sau costul de achizitie, dupa caz.

(2) Imobilizarile corporale în curs de executie se trec în categoria imobilizarilor finalizate dupa receptia, darea în folosinta sau punerea în functiune a acestora, dupa caz."

Ori, potrivit situatiei de fapt prezentate rezulta ca in mod eronat petenta a inregistrat valoarea acestor lucrari in contul 231 " imobilizari in curs ", intrucat nici terenul , nici imobilul ce se construieste nu apartine societatii.

Această construcție nu aparține societății astfel încât la finalizarea lucrurilor sa fie trecuta in categoria imobilizarilor si sa fie utilizate de societate in scopul desfasurarii activitatii, al obtinerii de venituri.

Rezulta asadar ca societatea a efectuat o lucrare de constructii montaj pentru un client care se incadreaza in categoria prestarilor de servicii, și care ulterior trebuia facturată clientului, beneficiar al lucrării.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata se retine ca in mod corect inspectia fiscala a procedat la reconsiderarea veniturilor in suma de .... lei constand in materiale incorporate in lucrare in suma de ... lei si prestari servicii aferente acestei lucrari in suma de ..... lei, petenta trebuind sa refactureze aceste sume catre persoana fizica beneficiara a lucrării.

De asemenea se retine ca in mod corect au fost reconsiderate cheltuielile in suma de ..... lei reprezentand materiale folosite la efectuarea lucrurilor si neincluse pe cheltuieli.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata se retin ca neintemeiate sustinerile petentei fata de acest capat de cerere.

**B. In ceea ce priveste TVA colectat in suma de .... lei** , potrivit situatiei de fapt prezentate se retine ca petenta a dedus TVA aferent prestarilor de servicii (lucrari constructii montaj) reprezentand materiale utilizate aferente prestarilor de servicii constand in transport beton, amenajari platforma buldoexcavator, taxe de racordare in suma de..... lei ( ..... lei ).

De asemenea in perioada martie 2008 - august 2008 petenta a dedus TVA din facturile de avansuri emise de SC..... SRL reprezentand livrarea structurii de rezistenta metalica la investitia hala metalica, fara inasa a se emite factura finala in aceasta perioada .

Valoarea totala a acestor materiale livrate de SC ..... SRL conform avizelor de insotire a marfii si a borderourilor de livrare emise de aceasta sunt in suma totala de .. lei cu o TVA in suma de ..... lei.

În contestația formulată petenta menționează ca nejustificata colectarea TVA in suma ..... lei avand in vedere ca lucrarile de constructii nu au fost finalizate si receptionate de beneficiar, astfel ca nu a luat nastere faptul generator si nici nu s-a demonstrat relatia de afiliere dintre firma si persoana fizica .

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat lucrarile pentru care s-a colectat TVA in suma de ..... lei au fost efectuate de subantreprenori si facturate de acestia petentei, pe masura ce au fost realizate iar petenta trebuia sa le factureze la rindul sau catre persoana fizica beneficiara intrucat ele

reprezentau prestari de servicii efectuate in folosul acesteia si nu investii in curs in folosul petentei.

Potrivit temeiului de drept invocat, art.134<sup>1</sup>, alin 1 din Codul fiscal faptul generator in cazul prestarilor de servicii intervine la data prestarii serviciilor, iar potrivit art.155, alin 1 petenta trebuia sa emita factura catre beneficiar pana cel tarziu in cea de-a 15 zi a lunii urmatoare, ceea ce nu s-a intamplat.

Referitor la relatia de afiliere dintre firma și persoana fizica, asa cum s-a arătat anterior, la pct A rezulta ca SC ... SRL si persoana fizica ..... sunt persoane afiliate.

Analizand raportul de inspectie fiscala si anexa la acesta, in ceea ce priveste suma de..... lei reprezentand TVA deductibila aferenta prestarilor de servicii, transport beton, amenajari platforma buldoexcavator, taxe racordare se constata urmatoarele :

Potrivit anexei la RIF, prin care sunt mentionate facturile emise de diferiti prestatori in perioada mai - octombrie 2008 si care sunt aferente investitiei contractate cu persoana fizica....., se constata ca valoarea TVA aferenta acestora este in suma totala de ..... lei asa cum precizeaza si inspectia fiscala in RIF , pct. D.

Insa la recapitulatia efectuata de inspectorii fiscali reprezentand debitul suplimentar reprezentand TVA colectata pentru prestarea de servicii executata catre persoana fizica afiliata .... se constata ca acestia au luat in considerare TVA in suma de .... lei si ..... lei asa cum precizaseră anterior si cum apare si in anexa la RIF, adica mai putin cu..... lei.

Potrivit inasa dispozitiilor art.213, alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care precizeaza ca :” Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac” , deoarece suma rezultata este mai mare cu .... lei fata de cea stabilita in sarcina petentei de catre organele de inspectie fiscala, urmeaza ca organele de solutionare sa se pronunte in favoarea contribuabilului limitind suma datorata de SC ..... SRL, in contul taxei pe valoarea adugata, le cea stabilita de inspectia fiscala.

Avand in vedere cele prezentate se retine ca in mod corect inspectia fiscala a colectat TVA in suma de .... lei rezultand astfel: .... lei ( ..... TVA materiale + ..... TVA structura metalica Ircad ) la care se adauga .... TVA aferent prestarilor de servicii si transport si .... lei TVA aferent avansurilor platite catre SC..... SRL, sustinerile petentei aparand ca neintemeiate pentru acest capat de cerere.

### **1.8 Referitor la impozitul pe profit virat în plus în sumă ..... lei**

**În fapt**, pentru perioada ianuarie-septembrie 2008 societatea verificată a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în plus de plată în sumă de..... lei .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că la 30.09.2008, SC ..... SRL figura în evidența contabilă cu impozit pe profit de plată în sumă de ..... lei, iar prin declarația 100 înregistrată la organul fiscal teritorial a declarat impozit pe profit de plată în sumă de..... lei .

**În drept**, art.35, alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“(3) Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitului pe profit.”

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, pentru corecta declarare a obligațiilor datorate bugetului de stat, răspunzători sunt contribuabilii, persoane impozabile .



Având în vedere că petenta figura în evidența contabilă la ... cu un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei, care este și constatat de echipa de inspecție fiscală, față de .... lei cât a declarat petenta, se reține că în mod corect, echipa de control a diminuat diferența stabilită suplimentar cu suma de..... lei .

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

**In concluzie**, in ceea ce priveste impozitul pe profit suplimentar stabilit de inspectia fiscala in suma totala de .... lei si a taxei pe valoare adaugata in suma de ... lei ( ..... ) se rețin urmatoarele:

- Avand in vedere considerentele retinute anterior la pct.1.1, 1.2, se retine ca se impune reanalizarea masurii de neacordare a deductibilitatii cheltuielilor in suma de ... lei.

Prin referatul nr. ...., organele de inspectie fiscala, au cuantificat influenta fiscala aferenta cheltuielilor in suma de.... lei, stabilind ca acestora le corespunde un impozit pe profit in suma de.... lei si majorari de intirziere in suma de ..... lei.

Drept urmare asupra debitului suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de ..... lei si accesoriile aferente in suma de ... lei organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta .

- Avand in vedere considerentele retinute anterior la pct.1.3 -1.8, se retine ca legal stabilita in sarcina petentei diferenta de impozit pe profit in suma de .... lei, asupra careia organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta .

- Avind in vedere considerentele retinute anterior la pct.1.3; 1.4; 1.6 si 1.7 se retine ca legal stabilita in sarcina petentei diferenta de taxa pe valoare adaugata in suma de .... lei ( ..... urmeaza sa se pronunte in consecinta

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei**

**Cauza suspusă soluționării este dacă societatea verificată datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, în condițiile în care o parte din imobilul achiziționat nu a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni impozabile .**

**În fapt, SC .... SRL** a achiziționat, în baza contractului de leasing nr..... de la SC..... SA un imobil (casa+ teren), situat in.. imobilul avand o suprafata totală de .... mp, din care .... mp la sol reprezinta cladire ).

Societatea verificată, in calitate de locatar, a platit lunar, rate leasing, dobanzi, diferente de curs, in baza facturilor emise de locator, cu TVA, astfel ca incepand cu luna ... 2007 si pana la data de .... , SC ..... SRL a dedus TVA în sumă de .... lei .

SC ..... SRL a inchiriat imobilul lui SC ... SRL, in suprafata de ... mp, ocazie cu care s-a încheiat contractul de inchiriere din data de ..... .

Organelor de inspecție fiscală i-a fost prezentată notificarea privind optiunea de taxare a operatiunii de inchiriere, înregistrată la AFP Rm Vâlcea sub nr .....

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte a imobilului, **respectiv a terenului in suprafata de ..... mp, este neinchiriat, nefiind folosit de operatorul economic pentru scopuri economice.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibila aferent imobilului (casa+ teren), în conformitate cu prevederile art.149 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile punctului 54, alin.4 , din HG 44/2004, stabilind o diferență suplimentară de TVA in suma de ..... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că dacă pentru suprafața totală de ... mp s-a dedus TVA în suma de ....., pentru suprafața de ... mp ( construcție plus teren aferent închiriat ) TVA aferentă este în suma de ... lei, iar pentru diferența de ... mp, TVA deductibilă este în suma de ..... lei, sumă ce constituie diferență suplimentară .

**În drept**, art. 149, alin.4, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează :

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă :

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice ;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei ;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială ;

Punctului 54, alin.4 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizat în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital se exercită pe bază de pro-rata se aplică prevederile alin. (5)[ ...] ”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că se poate proceda la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital atunci când acesta este utilizat integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, atunci când este folosit pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, precum și atunci când este folosit pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială .

Totodată se reține că începând cu anul 2008, în situația în care bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare, proporțional cu partea din bunul de capital utilizat în aceste scopuri.

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că petenta a achiziționat, în sistem de leasing de la SC ..... SA un imobil (casa+ teren) situat în....., imobilul care are o suprafață de .... mp, din care ..... mp la sol reprezintă clădire .

Acest imobil a fost achiziționat în sistem de leasing, pentru care petenta a plătit lunar, rate leasing, dobanzi, diferențe de curs, în baza facturilor emise de locator, astfel că în perioada....., SC ... SRL a dedus TVA în sumă de ..... lei .

Așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, petenta a închiriat imobilul lui SC ....., numai în suprafață de .... mp, iar diferența în **suprafață de ..... mp, nu a fost închiriată, aceasta nefiind folosită de operatorul economic pentru scopuri economice.**

Dacă se au în vedere prevederile legale invocate anterior, se reține că în situația în care bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, atunci se poate proceda la ajustarea deducerii de TVA .

Având în vedere că parte din imobilul achiziționat nu a fost închiriat și nici nu a fost folosit de petentă pentru scopuri economice, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect s-a procedat la ajustarea TVA dedusa inițial de petentă .

Nici cu ocazia formulării contestației petenta nu demonstrează că suprafața de imobil de ..... mp a fost folosită pentru crearea de venituri și realizarea de operațiuni impozabile, în folosul acesteia .

Drept urmare, echipa de inspectie fiscala a calculat TVA deductibilă aferentă suprafeței acestui imobil, în contractul de leasing nefiind defalcate valoarea imobilului și a terenului .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de petentă, stabilindu-se în mod corect diferența suplimentară de TVA în sumă de ..... lei .

**În concluzie**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

**3. Referitor la accesoriile în sumă totală de .... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și accesoriile în sumă de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei**, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus impozitul pe profit în sumă de ... lei este incert, iar diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei s-a reținut ca fiind legal datorată de petentă .

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

Prin contestația formulată petenta contestă întreg debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit , în suma de ... lei și accesoriile aferente de... lei, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată acesta contestă doar suma de .... lei față de debitul suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala de ... lei și accesoriile în suma de .. lei.

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute la pct.1.1 și 1.2 s-a apreciat ca se impune reanalizarea debitului suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă de .. lei aferente impozitului pe profit urmează să fie reanalizate o dată cu acestea.

Întrucât potrivit considerentelor reținute la pct. 1.3 - 1.8 și pct.2 al cap II din decizie s-a reținut ca fiind legal datorat impozitul pe profit în suma de... lei pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în sumă de ... lei sunt legal datorate și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în sumă de ..... sunt datorate de petentă, asupra acestora urmand ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 , art.216 alin.(1) și (3), art.213, alin (1) și (5) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:



## DECIDE

**Art.1** Respingerea contestatiei formulata de **SC... SRL** din ..... ca neantemeiată pentru debitul suplimentar in suma .. **lei** din care : . lei impozit pe profit, . lei TVA si ... lei accesorii aferente.

**Art.2** Desființarea in parte a Deciziei de impunere nr. ...,cap.2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozitul pe profit și CAP III, pct.1 - impozit pe profit - din Raportul de inspecție fiscală .... întocmite pentru **SC .. SRL** pentru suma de ..... **lei** din care : ... lei impozit pe profit și .... lei accesorii aferente impozitului pe profit si refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul solutiei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicarii.

**DIRECTOR COORDONATOR,**

.....

