

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 85 din 23.09.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice prin adresa din 15.08.2008 asupra contestatiei depuse de SC X SA, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 20.08.2008.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 10.07.2008, emisa de Administratia Finantelor in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 10.07.2008 si are ca obiect suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SA solicita admiterea acesteia si anulara partiala a actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară în suma de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma ... lei, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod greșit prevederile legale în materia ajustării taxei pe valoarea adăugată și au realizat un calcul eronat al sumei de ajustat, deoarece nu au ținut cont de prevederile art. 161 alin. (8) și alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care instituie dispoziții tranzitorii și derogatorii de la dispozițiile generale prevăzute de art. 149 din același act normativ.

Astfel, clădirile nominalizate de către organele de inspecție fiscală la pct. 1 - 5, 7, 12 și 15 din Situația privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată (anexa nr. 8) au fost achiziționate în anii 1999, 2001 și 2005, adică înainte de data aderării, nu au suferit nici o transformare sau modernizare de la data achiziționării și până la data vânzării, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată la data cumpărării, le-a vândut în luna august 2007, adică după data aderării și nu a optat pentru taxarea operațiunii, astfel că societatea susține că avea obligația legală de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă, dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani de art. 161 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nu este de 20 de ani, așa cum au reținut în mod eronat organele de inspecție fiscală.

Pentru construcțiile nominalizate la pct. 6,9 și 10 din anexa nr. 8, achiziționate în anul 1999 și modernizate în anul 2001, înainte de data aderării, dar care au suferit modernizări și după data aderării, respectiv în anul 2007, însă valoarea fiecărei modernizări nu depășește 20% din valoarea construcției după modernizare, perioada de ajustare este limitată la 5 ani, în mod derogatoriu de la prevederile art. 149, de către art. 161 alin. (10) din Legea nr. 571/2003.

Faptul că perioada de ajustare este limitată la 5 ani rezultă și din prevederile pct. 83 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pe de altă parte, art. 149 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care nu își are aplicabilitatea în speta, condiționează valoarea fiecărei transformări sau modernizări de un procent de cel puțin 20% din valoarea totală a imobilului astfel transformat sau modernizat iar imobilele vândute de către societate nu numai că majoritatea nu au

suferit modernizari de la achizitie pana la vanzare, dar si pentru cele trei constructii care au suferit modernizari, valoarea acestora nu depaseste procentul de 20% din valoarea bunului dupa modernizare, asa cum impune textul de lege invocat de catre organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, societatea considera ca organele de inspectie fiscala au gresit modul de calcul al acesteia intrucat au omis sa analizeze fisa contului 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate".

Astfel, suma de.... lei, inregistrata in acest cont se compune din suma de lei, reprezentand cheltuieli de protocol si suma de ... lei, reprezentand cheltuieli de reclama si publicitate.

In consecinta, societatea era obligata sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta sumei de lei si nu pentru suma de lei, astfel ca si cuantumul majorarilor de intarziere este gresit, acestea trebuind sa fie in suma de ... lei si nu de de lei.

In ceea ce priveste suma contestata de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au retinut in mod eronat ca imobilele in cauza nu au putut fi utilizate in scopul pentru care au fost inchiriate, retinerea acestei stari de fapt fiscale fiind nedovedita si nelegala, raportat la prevederile art. 49 si art. 57 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si ale pct. 55.1. din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004.

Deplasarea organelor de inspectie fiscala la fata locului si constatarea ca imobilele inchiriate sunt in conditii impropriei depozitarii, acestea nefiind dotate cu geamuri, nu constituie un mijloc de proba, pe care, conform prevederilor legale invocate, acestea sunt obligate sa-l administreze in determinarea starii de fapt fiscale.

Legea impune incheierea unui proces verbal, cu ocazia cercetarii la fata locului si reglementeaza, de asemenea, in mod imperativ si mentiunile pe care trebuie sa le cuprinda acest proces verbal.

Organele de inspectie fiscala nu au incheiat un astfel de proces verbal de cercetare la fata locului, care sa constituie un mijloc material de proba legal, care sa sustina din punct de vedere probatoriu starea de fapt fiscala retinuta la emiterea deciziei de impunere.

Mai mult, chiar daca ar fi intocmit acest proces verbal, o cercetare la fata locului in anul 2008 nu constituie o proba relevanta pentru determinarea unei stari de fapt aferente anului 2006. Daca s-a constatat la fata locului in anul 2008 ca imobilele nu aveau geamuri nu inseamna ca acestea erau in aceeasi stare si cu 2 ani in urma, respectiv in perioada contractuala 01.10.2006 - 01.10.2007.

SC X SA precizeaza ca imobilele sunt in renovare de la inceputul anului 2008 si din aceasta cauza nu au avut usi si geamuri in momentul deplasarii organelor de inspectie fiscala la fata locului, lucrari care se desfasoara si in prezent.

Societatea sustine ca nu a renuntat la contractele de inchiriere si nici nu a facturat sume peste nivelul chiriei prevazute in contracte, ci a facturat chirie anticipata pe anul 2007 la sfarsitul anului 2006, suma totala a chiriilor facturate fiind aceeasi cu valoarea totala a contractelor.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 10.07.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale efectuate a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.12.2006 - 30.04.2008.

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2006, societatea a realizat un profit impozabil in suma de ... lei si a evidentiat, declarat si achitat un impozit pe profit in suma de ... lei.

In anul 2007, societatea a realizat o pierdere fiscala in suma de ... lei.

SC X SA a incheiat doua contracte de inchiriere cu SC F SRL si SC T SRL, avand ca obiect inchirierea unor spatii in vederea desfasurarii activitatii de productie si depozitarii.

Contractele au fost incheiate pe o durata de 12 luni, incepand cu data de 01.10.2006 pana la data de 01.10.2007, fiind prevazuta o chirie lunara de... lei, plus taxa pe valoarea adaugata.

In trimestrul IV 2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", suma de ... lei din urmatoarele facturi fiscale:

- facturile fiscale din 16.10.2006 si 15.11.2006, in valoare de ... lei fiecare si din 29.12.2006, in valoare de ... lei, emise de SC F SRL;
- facturile fiscale din 17.10.2006 si 16.11.2006, in valoare de ... lei fiecare si din 29.12.2006, in valoare de ... lei, emise de SC T SRL.

Valoarea chiriei lunare facturata in trimestrul IV 2006 depaseste valoarea chiriei prevazuta in cele doua contracte, in care s-a stipulat o chirie lunara de ... lei plus taxa pe valoarea adaugata, iar din facturi rezulta o valoare a chiriei lunare de ... lei pentru lunile octombrie si noiembrie 2006 si de ... lei pentru luna decembrie 2006.

Prin deplasarea la fata locului s-a constatat ca cele doua imobile (foste hale pentru cresterea puilor) care fac obiectul inchirierii sunt in conditii improprii depozitarii si productiei, nefiind dotate cu geamuri, usi, etc. si neputand fi utilizate in scopul pentru care au fost inchiriate de la data inchirierii acestora si pana la data inspectiei fiscale. De asemenea, s-a constatat ca societatea a renuntat la cele doua contracte incepand cu trimestrul II 2007.

Prin urmare, datorita faptului ca aceste cheltuieli au fost facturate peste nivelul chiriei prevazute in contracte si nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, societatea si-a diminuat profitul impozabil pe trimestrul IV 2006 cu suma de ... lei.

In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, pentru perioada 26.01.2007 - 03.07.2008, conform art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

SC X SA a inregistrat si in luna ianuarie 2007 cheltuieli cu chiriile in valoare totala de ... lei, in baza contractelor mentionate, potrivit facturilor fiscale din 30.01.2007 emisa de SC F SRL si din 30.01.2007 emisa de SC T SRL, in valoare de ... lei fiecare.

In trimestrul I 2007, societatea inregistreaza o pierdere fiscala in valoare de ... lei, iar in urma inspectiei fiscale aceasta pierdere a fost diminuata cu suma de ... lei.

Din trimestrul II 2007 nu mai sunt inregistrate in contabilitate cheltuieli de aceasta natura, ceea ce confirma faptul ca bunurile inchiriate nu au fost utilizate in scopul realizarii de venituri.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a vandut catre SC P SA cu factura fiscala din 20.08.2007, teren si cladiri in valoare de ... lei, aplicand masurile de simplificare, respectiv taxarea inversa, cu toate ca o parte din aceste operatiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

Societatea avea obligatia ca la data vanzarii sa notifice optiunea de taxare la organul fiscal, conform art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 si pct. 39.1. din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1861/2006, pentru ca aceasta operatiune sa fie taxabila, asa cum societatea a considerat-o in momentul vanzarii, acest aspect fiind mentionat si in adresa din 08.04.2007 a Directiei Generale a Finantelor Publice.

Imobilele au intrat in patrimoniul societatii la data de 29.10.1999, aceasta deducand taxa pe valoarea adaugata.

In acest caz, in conformitate cu prevederile art. 149 alin. (2) lit. b) si alin. (3) lit. b) si d) din Codul fiscal, societatea trebuia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa la data achizitionarii.

Suma se constituie obligatie de plata la data valorificarii si trebuia cuprinsa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe luna august 2007, cu termen de plata la data de 25.09.2007.

Avand in vedere cele constatate, pentru constructiile si modernizarile efectuate la acestea in perioada 1999 - 2007, pana la valorificare si care depasesc 20% din valoarea rezultata dupa modernizare, organele de inspectie fiscala au stabilit in urma ajustarii taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, calculate pentru perioada 26.09.2007 - 03.07.2008, potrivit art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta cheltuielilor de protocol in suma de ... lei.

Avand in vedere ca societatea inregistreaza pierdere, potrivit art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 6 alin. (12) din normele de aplicare ale acestuia, societatea avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata, intrucat depasirea limitelor de protocol este asimilata unei livrari de bunuri.

Organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei, pentru perioada 26.01.2008 - 03.07.2008.

In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma totala de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei.

In baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 10.07.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice au emis decizia de impunere din 10.07.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SA datoreaza aceasta suma, stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere din 10.07.2008.

In fapt, SC X SA, in calitate de locatar, a incheiat doua contracte de inchiriere astfel: contractul din 07.10.2006 cu SC F SRL si contractul din 07.10.2006 cu SC T SRL, in calitate de locatori, avand ca obiect inchirierea unor terenuri si hale cu doua nivele in scopul desfasurarii activitatii de productie si depozitarii de mobilier.

Contractele au fost incheiate pe o durata de 12 luni, incepand cu data de 01.10.2006 pana la data de 01.10.2007, fiind prevazuta o chirie lunara de ... lei plus taxa pe valoarea adaugata.

In trimestrul IV 2006, SC X SA a inregistrat in evidenta contabila in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", suma de ... lei in baza facturilor fiscale din 16.10.2006 si 15.11.2006, in valoare de ... lei fiecare si din 29.12.2006, in valoare de ... lei, emise de SC F SRL si din 17.10.2006 si 16.11.2006, in valoare de ... lei fiecare si din 29.12.2006, in valoare de ... lei, emise de SC T SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat in urma verificarii ca valoarea chiriei lunare inregistrata de societate in evidenta contabila, in suma de lei in lunile octombrie si noiembrie 2006 si in suma de ... lei in luna decembrie 2006, depaseste valoarea chiriei de ... lei, prevazuta in contracte.

In urma deplasarii la fata locului, organele de inspectie fiscala au considerat ca cele doua cladiri care fac obiectul inchirierii sunt in conditii improprii productiei si depozitarii, nefiind dotate cu geamuri si usi, neputand fi utilizate in scopul pentru care au fost inchiriate, de la data inchirierii acestora si pana la data inspectiei fiscale, fapt confirmat si de renuntarea la contractele de inchiriere pentru cele doua imobile incepand cu trimestrul II 2007.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca SC X SA si-a diminuat profitul impozabil pe trimestrul IV 2006 cu suma de ... lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit intrucat nu sunt aferente veniturilor realizate si au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata, SC X SA sustine ca nu a renuntat la contractele de inchiriere si nici nu a facturat sume peste nivelul chiriei prevazut in contracte ci a facturat chirie anticipata pe anul 2007 la sfarsitul anului 2006.

In drept, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

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

Luand in considerare prevederile legale citate si cele aratate in continutul deciziei se retine ca SC X SA avea dreptul sa deduca cheltuielile cu chiria aferenta terenurilor si celor doua hale inchiriate de aceasta de la SC F SRL si SC T SRL, in vederea desfasurarii activitatii de productie si depozitare mobilier, in baza contractelor incheiate cu cele doua societati in data de 07.10.2006.

In ceea ce priveste sustinerea organelor de inspectie fiscala ca cele doua cladiri nu au putut fi utilizate in scopul pentru care au fost inchiriate intrucat la data inspectiei fiscale, acestea se prezentau in conditii improprii activitatii de productie si depozitarii, cap. VII “Anexe” din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, precizeaza:

“De asemenea, la Raportul de inspectie fiscala se va anexa orice document intocmit pentru instiintarea, solicitarea de documente, note explicative sau procese-verbale pentru consemnarea unor constatari in timpul inspectiei fiscale.”

Art. 57 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(1) In conditiile legii, organul fiscal poate efectua o cercetare la fata locului, intocmind in acest sens proces-verbal.”

Pct. 55.1. din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 precizeaza:

“55.1. Despre efectuarea cercetarii la fata locului se va incheia un proces-verbal care va cuprinde:

a) data si locul unde este incheiat;

b) numele, prenumele si calitatea functionarului imputernicit, precum si denumirea organului fiscal din care face parte acesta;

c) temeiul legal in baza caruia s-a efectuat cercetarea la fata locului;

d) constatările efectuate la fata locului;

e) sustinerile contribuabilului, ale expertilor sau ale altor persoane care au participat la efectuarea cercetării;

f) semnatura functionarului si a persoanelor prevazute la lit. e). In caz de refuz al semnării de catre persoanele prevazute la lit. e), se va face mentiune despre aceasta in procesul-verbal;

g) alte mentiuni considerate relevante.”

Astfel, se retine ca in urma cercetării la fata locului, organele de inspectie fiscale ar fi trebuit sa incheie un proces-verbal, conform prevederilor legale citate, in care sa consemneze cele constatate, doar acesta putand sa constituie mijlocul de proba in determinarea stării de fapt fiscale si nu simpla sustinere din cuprinsul raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 10.07.2008.

Mai mult, chiar daca cele doua imobile erau improprii desfasurării activității societății la data efectuării inspecției fiscale, respectiv in cursul anului 2008, nu se poate trage concluzia ca acestea se aflau in aceeași stare si la sfarsitul anului 2006, cu atat mai mult cu cat SC X SA precizeaza in contestatie ca imobilele respective sunt in renovare de la inceputul anului 2008, acesta fiind motivul pentru care nu aveau usi si geamuri in momentul deplasării organelor de inspectie fiscala la fata locului.

Luand in considerare prevederile legale citate si cele precizate in continutul deciziei, se retine ca SC X SA avea dreptul sa deduca cheltuielile cu chiria prevazuta in contractele incheiate cu SC F SRL si SC T SRL, in suma totala de ... lei, aferente perioadei 01.10.2006 - 31.12.2006, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma de lei reprezentand impozit pe profit.

In ceea ce priveste cheltuielile cu chiria, in suma totala de ... lei, care asa cum administratorul societății recunoaste in contestatie, sunt

aferente anului 2007 dar au fost facturate anticipat la sfarsitul anului 2006, se retine ca acestea au fost inregistrate in mod gresit in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", intrucat conform Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, sectiunea 6 "Principii contabile generale", pct. 45 "Principiul independentei exercitiului":

"Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii sau platii acestor venituri si cheltuieli."

Art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile."

Art. 16 alin. (1) din acelasi act normativ prevede:

"(1) Anul fiscal este anul calendaristic."

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca, societatea nu putea sa influenteze baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2006 cu cheltuieli aferente anului 2007.

Astfel, cheltuielile in suma de ... lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit pentru anul fiscal 2006, intrucat sunt aferente anului fiscal 2007, fiind facturate anticipat in anul 2006.

In aceasta situatie, SC X SA ar fi trebuit sa inregistreze suma de ... lei reprezentand cheltuielile cu chiria aferenta anului 2007 si facturata anticipat in anul 2006, in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" si sa ia in considerare cheltuielile respective la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit aferent anului 2007, astfel ca SC X datoreaza pentru trimestrul IV 2006 un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

In concluzie, pentru acest capat de cerere, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma de ... lei si respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca pentru terenurile si cladirile achizitionate si modernizate de SC X SA inainte de data aderarii si vandute dupa data aderarii, societatea avea obligatia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa la achizitia acestora pe o perioada de 20 de ani, conform prevederilor art. 149 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si implicit daca aceasta datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei, precum si daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei, considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind aferenta cheltuielilor de protocol, care depasesc limitele legale.

In fapt, SC X SA a vandut catre SC P SA, conform facturii fiscale din 20.08.2007, terenuri si cladiri, la valoarea de ... lei, aplicand masurile de simplificare prevazute de art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Terenurile si cladirile in cauza au fost achizitionate de SC X SA in anul 1999, de la SC S SA.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta operatiune este scutita de taxa pe valoarea adaugata conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003, iar pentru ca aceasta operatiune sa fie taxabila, societatea avea obligatia ca la data vanzarii sa notifice optiunea de taxare la organul fiscal conform art. 141 alin. (3) din acelasi act normativ.

Avand in vedere ca societatea nu a notificat aceasta optiune la organul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru constructiile si modernizarile efectuate la acestea in perioada 1999 - 2007, a caror valoare depaseste 20% din valoarea rezultata dupa modernizare, societatea trebuia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa la momentul achizitionarii mijloacelor fixe pe o perioada de 20 de ani, conform art. 149 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 si au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de ... lei.

In drept, art. 161 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(8) Persoana impozabila care a avut dreptul la deducerea integrala sau partiala a taxei aferente unei constructii sau unei parti din aceasta, terenului pe care este situata sau oricarui alt teren care nu este construibil, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii, si care, la sau dupa data aderarii, nu opteaza pentru taxarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibila aferenta, in conditiile prevazute la art. 149, dar perioada de ajustare este limitata la 5 ani.”

Art. 149 alin. (2) lit. b) si alin. (3) lit. c) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“(2) Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):

b) pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecărei transformari sau modernizari este de cel puțin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare incepe:

c) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt achizitionate, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator s-au indeplinit in anul aderarii sau intr-un an ulterior anului aderarii;

d) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt folosite pentru prima data dupa transformare sau modernizare, pentru transformarile sau modernizarile bunurilor de capital prevazute la alin. (2) lit. b), a caror valoare este de cel puțin 20%

din valoarea totala a bunului imobil transformat sau modernizat, si se efectueaza pentru suma taxei deductibile aferente transformarii sau modernizarii, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformari sau modernizari, platita ori datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari dupa transformare sau modernizare este anul aderarii sau un an ulterior aderarii.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apare o modificare a destinatiei de utilizare. Prin exceptie, daca bunul de capital se utilizeaza integral in alte scopuri decat activitatile economice sau pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare;

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca deoarece SC X SA a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta constructiilor si terenurilor achizitionate in anul 1999 si modernizate in anul 2001, mijloace fixe care au fost vandute dupa data aderarii, respectiv in luna august 2007, in conditiile in care societatea nu a optat pentru taxarea operatiunilor, aceasta avea obligatia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta pe o perioada de 5 ani si nu de 20 ani, asa cum gresit au retinut organele de inspectie fiscala.

Astfel, pentru terenurile si constructiile achizitionate in anul 1999, perioada de ajustare este 1999 - 2003, iar pentru modernizarile acestora, efectuate in anul 2001, perioada de ajustare este 2001 - 2005.

Avand in vedere ca ajustarea taxei pe valoarea adaugata se face pentru perioada de ajustare ramasa dupa modificarea destinatiei de utilizare iar mijloacele fixe in cauza au fost vandute in anul 2007, deci dupa incheierea perioadelor de ajustare, societatea nu mai trebuie sa

ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa initial, la achizitia sau modernizarea acestora.

In aceste conditii, SC X SA avea obligatia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata doar pentru "cladirea statie electrica" achizitionata in anul 2005, cu taxa pe valoarea adaugata dedusa la momentul achizitionarii in suma de ... lei, perioada de ajustare fiind 2005 - 2009.

Avand in vedere ca aceasta cladire a fost vanduta in anul 2007, societatea trebuia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa initial pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare, respectiv pentru perioada 2007 - 2009, rezultand o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei si nu in suma de ... lei, asa cum a fost calculata de catre organele de inspectie fiscala pentru acest mijloc fix.

In concluzie, din taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala in urma ajustarii taxei de valoarea adaugata dedusa de catre SC X SA la achizitionarea mijloacelor fixe, societatea nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de ... lei.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... de lei, aferenta cheltuielilor de protocol in suma de ... lei, inregistrata de SC X SA in anul 2007, organele de inspectie fiscala au retinut ca intrucat societatea inregistreaza pierdere, potrivit art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata intrucat depasirea limitelor de protocol este asimilata unei livrari de bunuri.

Prin contestatia formulata, SC X SA sustine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat fisa contului 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" din care rezulta ca numai suma de ... lei reprezinta cheltuieli de protocol iar suma de ... lei reprezinta cheltuieli de reclama si publicitate, astfel ca taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei este deductibila.

Prin adresa din 28.08.2008, Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a solicitat SC X SA documente justificative prin care sa sustina cele afirmate.

Cu adresa din 03.09.2008, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 03.09.2008, SC X SA a transmis contracte, facturi fiscale si bonuri emise de SC G SRL, SC M SRL si SC U SA, in baza carora au fost inregistrate in evidenta contabila cheltuieli de reclama si publicitate in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

Astfel, se retine ca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, este deductibila conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

Art. 19 alin. (2) lit. d) din acelasi act normativ prevede:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

d) cheltuielile de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor, in baza unui contract scris, precum si costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimularii vanzarilor;”

De asemenea SC X SA mai prezinta factura fiscala din 10.01.2007, reprezentand rata leasing, emisa de SC R SA, in baza careia a inregistrat in mod gresit in contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate” suma de ... lei, reprezentand “Leasing-asigurare”, aceasta trebuind inregistrata in contul 613 “Cheltuieli cu primele de asigurare”, insa taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei, este deductibila conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ... lei, aferenta cheltuielilor de protocol in suma de ... lei, care depasesc limitele legale, se retine ca SC X SA datoreaza aceasta suma conform art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme.”

Astfel, din taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala pe considerentul ca sunt aferente cheltuielilor de protocol care au depasit limitele legale, societatea datoreaza doar taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

In concluzie pentru acest capat de cerere, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma de ... lei si respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei.

3. Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SA datoreaza aceste sume, stabilite de catre organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere din 10.07.2008.

In fapt, asa cum s-a aratat la capetele de cerere solutionate anterior, SC X SA nu datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei, prin urmare nu datoreaza nici majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei.

De asemenea, avand in vedere ca SC X SA nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, nu datoreaza nici majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de ... lei si la majorarile de intarziere in suma de ... lei, aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, se retine ca acestea sunt datorate de catre SC X SA conform art. 115 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

Art. 116 alin. (1) si (5) din acelasi act normativ prevede:

“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

In concluzie, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma totala de ... lei, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulate de SC X SA pentru suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si anulara deciziei de impunere din 10.07.2008 pentru aceasta suma.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SA pentru suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.