



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor 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. din2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC R SA Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2009 și sub nr. din2009, completată cu scrisorile nr.din2009 și nr./.....2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Râmnicu Valcea cu adresa nr. din2009 asupra contestației formulate **SC R SA**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. din2009.

Societatea a mai depus încă o dată aceeași contestație la data de ...2009 ce a fost înregistrată la DGFP Valcea sub nr.

Prin scrisoarea nr....din 12.08.2009, organele de soluționare au solicitat îndeplinirea procedurii de contestare de către societate, relativ la precizarea obiectului acesteia precum și anexarea dovezilor pe care se întemeiază aceasta.

Societatea a răspuns cu scrisoarea nr. .../17.08.2009 înregistrată la DGFP Valcea sub nr. .../18.08.2009 completată cu scrisoarea nr. .../09.09.2009, după 27 de zile.

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. .. din 30.06.2009 și Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.06.2009 întocmit de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de 07.07.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

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

De asemenea SC R SA contestă dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../30.06.2009 .

Contestația este semnată de domnul C.R. în calitate de administrator al SC R. SA, confirmată cu ștampila societății.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC R SA înregistrată la D.G.F.P Vâlcea sub nr. ... / 12.08.2009 , completată în data de 18.08.2009 și 09.09.2009.

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

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

A. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../30.06.2009 și Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 30.06.2009, motivând ca discutia finala care trebuia facuta de catre inspectorii fiscali inaintea incheierii raportului de inspectie fiscala si emiterii Deciziei de impunere, nu a avut loc.

Petenta precizeaza ca nu este multumita de cum s-a desfasurat controlul aratand ca instiintarea pentru discutia finala nu este datata cu toate ca in ea se precizeaza ca discutia finala va avea loc in data de 30.06.2009, data ce coincide cu incheierea raportului de inspectie fiscala si data emiterii deciziei de impunere, deci, concluzioneaza contestatara ca actele administrative fiscale anterior mentionate erau deja incheiate.

Petenta sustine ca inspectia fiscala si stabilirea obligatiilor fiscale s-a facut cu patima si cu obiective prestabilite, precum si cu interpretarea prevederilor legale in detrimentul operatorului economic, fara a se tine cont de documentele puse la dispozitie.

Petenta arata ca a organizat contabilitatea astfel incat inregistrările contabile sa reflecte operatiunile economice care au avut loc in desfasurarea activitatii comerciale.

Astfel, petenta sustine ca a adoptat metoda trecerii direct pe consum a materialelor aprovizionate intrucat nu isi permite sa faca aprovizionari mari, avand in vedere ca nu are comenzi mari, iar executarea produselor unicat sau de serie mica impune aprovizionarea cu materiale necesare in cantitati mici.

In ceea ce priveste materialele achizitionate pentru repararea si intretinerea sediilor la cele 19 puncte de lucru, petenta sustine ca acestea s-au folosit potrivit referatelor intocmite de persoana responsabila, angajata.

Petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala au dat dovada de lipsa de profesionalism, intocmind doua situatii preliminare diferite aferente trimestrului I 2009 , vis a vis de factura in rosu nr. .../23.02.2009. Astfel petenta arata ca fct. Nr. .../27.08.2007 eliberata de SC A. pentru " proiect extindere spatiu expozitional si birouri " , a fost emisa pentru un proiect, care din diferite motive nu s-a finalizat . Astfel la data de 23.02.2009, factura a fost stornata prin intocmirea fct nr.15 , stornare de care organele de inspectie fiscala nu amintesc. Desi petenta mentioneaza ca anexeaza o copie de pe factura in cauza, (anexa 5) acest lucru s-a omis.

Petenta arata ca nu este de acord cu sustinerea organelor de inspectie fiscala privind catalogarea ca modernizare a unor imbunatatiri aduse unui imobil constand in varuit, repararea instalatiilor sanitare si electrice sau repararea acoperisului, intrucat daca ar fi asa cheltuielile efectuate ar trebui inregistrate in contul de investitii si automat ar duce la marirea valorii de inventar a obiectivului respectiv.

Petenta sustine ca toate aceste imbunatatiri sunt de fapt reparatii efectuate in vederea aducerii mijlocului fix in stare de functionare, la parametrii proiectati, sau operatiuni de intretinere sau modernizare cu acelasi scop : imbunatatirea parametrilor tehnico-economici, anexindu-se in acest sens, un numar de 10 referate intocmite de seful serviciului de aprovizionare si transport in perioada 10.11.2004 -03.04.2008.

Petenta sustine astfel ca potrivit " Situatiei investitiilor efectuate la obiectivul " Spatii expozitionale" au fost folosite in productie, potrivit anexei1 , depusa de societate la data de 09.09.2009, la intretinerea si repararea celor 19 puncte de lucru pe care le-a avut in acea perioada, potrivit anexei 2 , depusa la aceiasi data, iar o mica parte , au fost folosite , intr-adevar la acest obiectiv , potrivit anexei3 , depusa la aceiasi data.

Totodata, petenta mentioneaza ca nu este de acord cu decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere a cheltuielilor cu suplimentele nutritive achizitionate la indicatia medicului de medicina muncii pentru personalul care desfasoara activitate in tipografie, serigrafie si printul digital, intrucat acestea au fost efectuate in conformitate cu prevederile legale, anexindu-se in acest sens, Nota de recomandari la controlul medical periodic la SC R SA , intocmit de Cabinetul medical individual - CMI MEDICINA MUNICII, Dr. N. D. , inregistrata la societate sub nr. .../05.03.2004.

Totodata, petenta nu este de acord cu neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu deplasările, aratand ca decontarea s-a facut separat in baza documentelor fiscale folosite

pe piata (separat pentru transport si separat pentru cazare si diurna), cheltuielile respective fiind inregistrate in contabilitate in baza documentelor fiscale vizate de conducerea societatii, iar biletele de avion sunt instrumente fiscale care atesta efectuarea deplasarii.

Petenta concluzioneaza ca nu este de acord cu :

1. inregistrarea fct nr./27.08.2007 emisa de SC A pentru " proiect extindere spatiu expozitional si birouri " ca cheltuiala efectuata pentru investitia " Spatii birouri " in valoare de lei.

2,3,4 neacordarea deductibilitatii cheltuielii in suma totala de ... lei inregistrata in perioada 2004-2006 reprezentind suplimente nutritive pentru lucrul in mediul toxic;

5. neacordarea deductibilitatii cheltuielii in suma de ... lei ron inregistrata in anul 2005, reprezentind cheltuieli efectuate cu cazarea la Eforie Nord.

6,7, 8 neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de ... lei inregistrate in anii 2004-2006 reprezentind c/val biletelor de transport extern efectuate pentru deplasarile la diferite expozitii si tirguri externe ;

9. neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de lei inregistrata in anul 2005, reprezentind achizitia unei mese de tenis folosita pentru imprimarea bannerelor de mari dimensiuni si nu pentru alte activitati.

10. neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de ... lei inregistrate, reprezentind cheltuieli de reparatii si intretinere a spatiilor la cele 19 puncte de lucru.

In concluzie, petenta arata ca nu este de acord cu stabilirea in sarcina sa a sumei de lei constind in impozit pe profit, TVA si accesorii aferente acestora.

SC R SA contestă și Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscale nr. .. din 25.06.2009, precum si procedura de control a insp. C.A. si S. G.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC R SA, are domiciliul fiscal în Rm. Valcea, str. Al. I. C., nr.5, este înregistrata la ORC Vâlcea sub nr. J38/.../1991, are CUI,obiectul de activitate este " Alte activitati de tiparire n.c.a "si este platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.1993.

IMPOZITUL PE PROFIT, a fost verificat in temeiul Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale hgr 44/2005 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a acestuia, cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada 01.01.2004 - 31.03.2009, constatindu-se urmatoarele :

1. SC R SA detine autorizatiile de construire nr. ../.../03.06.2003 si nr. ../.../27.07.2005 emise de Primaria mun. Rm. Valcea pentru executarea lucrarilor de construire la obiectivul " Spatii expozitionale, birouri si imprejmuire - constructie cu caracter temporar - durata 5 ani ".

In perioada ianuarie 2004- martie 2009 a mai efectuat aprovizionari de materiale de constructii constind in ; calorifere, tevi cupru, placi de rigips, adezivi pentru placi de rigips, parchei, BCA, ciment, fier beton, otel beton, plase sudate, gresie, faianta, glet, adezivi, timplarie PVC, polistiren, plasa polistiren, membrane Novatec etc in valoare fara TVA de ... lei, pentru care a fost efectuat articolul contabil : 604 " Cheltuieli de materiale nestocate " = 401 " Furnizori ".

Organele de inspectie au apreciat ca materialele astfel inregistrate au fost utilizate la ridicarea obiectivului in cauza si in mod eronat au fosr inregistrate in contabilitate direct pe cheltuieli si nu in imobilizari corporale in curs (ct.231), pe motivul ca acestea nu puteau fi utilizate pentru efectuarea de reparatii deoarece in momentul aprovizionarii materialele nu au fost inregistrate intr-un cont de materiale (ex ct.3021 Materiale auxiliare) in momentul consumului nu au fost intocmite bonuri de consum (deoarece au fost inregistrate direct pe cheltuieli in ct 604) , nu au fost intocmite documente cu privire la degradarea cladirilor (procese verbale) , nu au fost intocmite documente cu privire la

obiectivele realizate , situatii de lucrari, alte documente din care sa rezulte necesitatea efectuării reparatiilor .

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste lucrari au fost lucrari de investitii si nu au fost cuprinse in valoarea investitiei , toate cheltuielile efectuate la obiectivul mentionat anterior precum si toate elementele ce au participat direct/indirect la punerea in stare de utilitate , precum si cele ce conduc la cresterea gradului de confort si ambient , reprezentantul societatii neprezentand documente din care sa reiasa alta destinatie a folosirii materialelor de constructii , stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei potrivit :

- art.6 alin (1) si (2) din Legea 82/1991 a contabilitatii;
- art.2 , art.3 alin (2) lit a si b si art.4 lit d din Legea 15/1994
- pct.77lit a, b, c, pct.12.12 lit a, b, c, d , pct.13 , pct.14 lit.a din HGR 909/1997
- art.24 alin 3 , alin 6 lit a (fara text) ,alin 7 , art.21 alin.3lit. i, art19 alin.1 si art 17 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal ;
- pct.4 si pct.4.25 din Ordinul 306/2002 ;
- pct.92 alin1 si alin 2 din Ordinul 1752/2005.

2. In perioada 2004 - 2006 societatea a achizitionat de la SC H I E SA produsele Spirulina si Coenzima Q10, in valoare fara TVA de ... lei, efectuind articolul contabil 604 = 401, organul de inspectie fiscala apreciind ca nu sunt cheltuieli in scopul obtinerii de venituri impozabile, drept pentru care in conformitate cu prevederile art.21 alin1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.19 alin1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal nu a acordat drept de deducere stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei in conformitate cu art.17 din acelasi act normativ.

Temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala au fost : art.19 alin 1 si art.17 alin 1 precum sin art.21 alin4 lit e din Legea 571/2003.

3. In luna mai 2005 societatea a efectuat cheltuieli in suma de ... lei rol, in baza fct nr. .../08.05.2005, furnizor SC A H SRL, Eforie Nord, reprezentind “ Hotel Europa- Eforie Nord “ pentru care nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte scopul deplasarii, ordine de serviciu, contracte incheiate, etc, contrar prevederilor art6 din Legea 82/1991 rep a contabilitatii.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea a efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul obtinerii de venituri si potrivit disp art 21 alin1 si art. 19 alin1 din Legea 571/2003 nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de 1.542 lei ROL, stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de 247 lei conf art.17 din acelasi act normativ.

Ca temei legal s-au avut in vedere urmatoarele acte normative : art.6 alin1 si 2 din Legea 82/1991 a contabilitatii, art.19 alin1 si art 17 alin1 precum si art.21, alin.4, lit.e, din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal,

4. In perioada 2004 - 2007 societatea a efectuat cheltuieli in suma de lei reprezentind c/val transport aerian extern si prestari servicii externe Tunisia, care organele de inspectie fiscala au considerat ca nu sunt aferente obtinerii veniturilor impozabile, operatorul economic neputand prezenta documente justificative (ordine de serviciu, contracte incheiate cu potentiali beneficiari, documente din care sa reiasa inchirierea de spatii expozitionale, etc.) conform prevederilor art.6 din Legea 82/1991, rep.

Astfel in conformitate cu prevederile art.21, alin.1, coroborate cu cele ale art.19 alin.1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscla nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in cauza stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei .

Ca temei legal s-au avut in vedere urmatoarele acte normative : art.6 alin1 si 2 din Legea 82/1991 a contabilitatii, art.19 alin1 si art 17 alin1 precum si art.21, alin.4, lit.e, din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal.

5. In luna iulie 2005 cu factura nr. .../21.07. 2005, SC R SA a achizitionat o masa de tenis de la SC METRO CASH & CARRY Romania SRL, in valoare fara TVA ... lei si TVA aferent in suma de ... lei, fiind efectuat articolul contabil 604 = 401.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca s-au efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul obtinerii de venituri impozabile si in conformitate cu prevederile art.21, alin.1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de .. lei stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei potrivit art.17 din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca temei legal s-au avut in vedere urmatoarele acte normative : art.6 alin1 si 2 din Legea 82/1991 a contabilitatii, art.19 alin1 si art 17 alin1 precum si art.21, alin.4, lit.e, din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei RON aferent perioadei 2004 - trim. I 2009, au fost calculate majorari de intarziere pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009 in suma de ... lei RON si penalitati de intarziere pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005 in suma de .. lei RON in conformitate cu prevederile art.115, 116, 119 si 120 din OG 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Taxa pe Valoare Adaugata, a fost verificate in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale hgr 44/2005 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a acestuia, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP 2222/22.12.2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art.143 alin 1 lit a-i, art.143 alins si art.144.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, Adresa ANAF .../27.12.2005 privind metodologia de inspectie fiscala a taxei pe valoare adaugata, pe perioada 01.01.2004 - 31.04.2009, stabilindu-se o diferenta suplimentara de taxa in suma de .. lei astfel :

1. In perioada 2004-2006 SC R SA a achizitionat de la SC H I E SA produsele spirulina si coenzima Q10 in valoare de lei RON din care TVA aferent in suma de ... lei RON.

2. In luna mai 2005 in baza facturii/....2005 emisa de SC A H SRL din statiunea Eforie Nord a dedus TVA in suma de ... lei RON, fara a demonstra cu documente contabile ca deplasarea a fost efectuata in scopul obtinerii de venituri impozabile, operatorul economic neputand prezenta documente justificative in acest sens (ordin de serviciu, scopul deplasarii, contracte incheiate, etc)

3.Cu factura ... /21.07. 2005, SC R SA a achizitionat o masa de tenis de la SC METRO CASH & CARRY Romania SRL, in valoare totala de ... lei RON din care TVA aferent in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala a constatat ca aceste bunuri si servicii nu au fost utilizate in scopul realizarii operatiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Rezulta astfel, o TVA suplimentara in suma totala de ... lei RON, aferenta perioadei 2004-2006, pentru care au fost calculate majorari de intarziere pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009 in suma de lei RON si penalitati de intarziere pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 in suma de ... lei RON in conformitate cu prevederile art.115, 116, 119 si 120 din OG 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, 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, este legal stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, în sarcina **SC R SA**.

1 Referitor la impozitul de profit în suma de lei impozit pe profit și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de lei .

1.1 Referitor la măsura de majorare a bazei impozabile cu suma de lei cu consecința stabilirii unui impozit pe profit în sumă de lei

În fapt, potrivit informațiilor existente în baza de date a Ministerului Justiției și Libertăților Cetățenești - Oficiul Național al Registrului Comerțului (RECOM On line), SC R SA, figurează cu șase puncte de lucru : în comuna D, București- Pasajul U, P, Tg Jiu, C și Dr.

În perioada ianuarie 2004 - martie 2009, SC R SA a înregistrat în evidența contabilă, în contul 604 " Cheltuieli privind materialele nestocate " suma de 451.418 lei, conform facturilor menționate în anexa 4 la raportul de inspecție fiscală constând în : materiale de construcții, plasa gard, cazii de baie, baterii, sifon, cazan baie, tevi, conducte, tablou electric, chiuvete, baterii chiuvete, materiale instalații sanitare, radiatoare otel, prize, corpuri de iluminat, decoperta pământ cu Wola și încărcat, transport pământ, stâlpi beton, uși interior, soba teracota, lambriu, colțar, tablă zincată, tigla, scara Uranus, tablă bituminoasă ondulată, panouri gard, proiect extindere spațiu expozițional și birouri, oglinzi, dulap lavoar, cabină și baterie duș, cherestea, borduri fronton, streasina , jgheab , lucrare tâmplărie PVC, materiale electrice etc.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că întrucât societatea detinea autorizațiile de construire nr. .../... /03.06.2003 și nr. .../.../27.07.2005 emise de Primăria municipiului Râmnicu Valcea, pentru executarea lucrărilor de construcție la obiectivul " Spații expoziționale, birouri și împrejurimi - construcție cu caracter temporar - durată 5 ani ", aprovizionările de materiale de construcții au fost utilizate la ridicarea acestui obiectiv, fiind înregistrate eronat în contul 604 și nu în imobilizări corporale în curs, ct.231.

Potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală, pe ani fiscali, societatea avea înregistrate imobilizări corporale în curs (ct.231) astfel :

- la data de 31.12.2004, în suma de ... lei rol (... lei ron)
- la data de 31.12.2005 în suma de lei,
- la data de 31.12.2006 în suma de lei,
- la data de 31.12.2007 în suma de lei,
- la data de 31.12.2008 în suma de lei .

Organele de inspecție fiscală au apreciat astfel că materialele achiziționate nu au fost folosite pentru efectuarea de lucrări de reparații deoarece în momentul aprovizionării materialele nu au fost înregistrate într-un cont de materiale (ex. ct.3021 Materiale auxiliare) în momentul consumului nu au fost întocmite bonuri de consum, nu au fost întocmite documente cu privire la degradarea clădirilor (procese verbale) nu au fost întocmite cu privire la obiectivele realizate, situații de lucrări, alte documente din care să rezulte necesitatea efectuării reparațiilor.

Prin contestația formulată SC R SA susține că a adoptat metoda trecerii direct pe consum a materialelor aprovizionate întrucât nu își permite să facă aprovizionări mari,

avand in vedere ca nu are comenzi mari, iar executarea produselor unicat sau de serie mica impune aprovizionarea cu materiale necesare in cantitati mici.

In ceea ce priveste materialele achizitionate petenta sustine ca acestea s-au folosit potrivit referatelor intocmite de persoana responsabila angajata, pentru repararea si intretinerea sediilor la cele *19 puncte de lucru* , anexind in acest sens in copie xerox un numar de 10 referate intocmite de seful serviciului de aprovizionare si transport, in perioada 10.11.2004 - 03.04.2008.

Petenta arata ca nu este de acord cu sustinerea organelor de inspectie fiscala privind catalogarea ca modernizare a unor imbunatatiri aduse unui imobil constand in varuit, repararea instalatiilor sanitare si electrice sau repararea acoperisului, intrucat daca ar fi asa cheltuielile efectuate ar trebui inregistrate in contul de investitii si automat ar duce la marirea valorii de inventar a obiectivului respectiv.

Petenta sustine ca toate aceste imbunatatiri sunt de fapt reparatii efectuate in vederea aducerii mijlocului fix in stare de functionare, la parametri proiectati, sau operatiuni de intretinere sau modernizare cu acelasi scop, imbunatatirea parametrilor tehnico-economici.

Petenta sustine astfel ca potrivit " Situatiei investitiilor efectuate la obiectivul " Spatii expozitionale" au fost folosite in productie potrivit anexei1, la intretinerea si repararea celor 19 puncte de lucru pe care le-a avut in acea perioada, potrivit anexei 2 , iar o mica parte, au fost folosite intr-adevar la acest obiectiv , potrivit anexei3 .

Anexele la care face referire petenta, reprezinta de fapt o singura anexa, depusa la data de 09.09.2009, in care c/val materialelor inscise in facturile de " intretinere " sunt marcate cu albastru (anexa1), a celei inscise in facturile de " productie " marcate cu negru (anexa1) iar a celei inscise in facturile de "investitie" , marcate cu rosu (anexa3).

Potrivit inscripționării olografe de pe pag11 a acestei anexe, petenta mentioneaza " **INVESTITIE " - lei.**

Totodata referitor la baza impozabila avuta in vedere de organele de inspectie fiscala, petenta arata ca acestea au dat dovada de lipsa de profesionalism, intocmind doua situatii preliminare diferite aferente trimestrului I 2009 , vis a vis de factura in rosu nr. .../23.02.2009. Astfel petenta arata ca fct. nr. .../27.08.2007 eliberata de SC A. pentru " proiect extindere spatiu expozitional si birouri " , a fost emisa pentru un proiect , care din diferite motive nu s-a finalizat . Astfel la data de 23.02. 2009, factura a fost stornata prin intocmirea fct nr.15 , stornare de care organele de inspectie fiscala nu amintesc. Desi petenta mentioneaza ca anexeaza o copie de pe factura in cauza, acest lucru s-a omis.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta asupra obligatiei de plata in suma de lei reprezentind impozit pe profit stabilita in sarcina SC R SA in conditiile in care, sustinerile partilor (organele inspectie fiscala si petenta) sunt ambigue.

In drept, in fundamentarea debitului suplimentar organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele acte normative :

- Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale , rep.

" Art. 2

Capitalul imobilizat supus amortizarii este reflectat în patrimoniul agentilor economici prin bunurile si valorile destinate sa deserveasca activitatea pe o perioada mai mare de un an si care se consuma treptat.

Art. 3

Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investitiile pentru amenajarea acestora;
- b) mijloacele fixe.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizeaza ca atare si îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilit prin hotarâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizata anual, în functie de indicele de inflatie;
- b) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formeaza un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

Art. 4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizarii : [...]

d) investitiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunatatirii parametrilor tehnici initiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

- HGR 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale , modificata si completata de OG 54/1997.

7. Sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii bunurile mentionate la art. 4 din lege, astfel:

- a) investitiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- b) capacitatile puse în functiune partial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, se cuprind în grupa la care urmeaza a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultata prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în functiune, cu ocazia receptiei finale, amortizarea se va determina în functie de valoarea finala, iar valoarea neamortizata pâna la acea data se va recupera pe durata normala de utilizare ramasa;
- c) investitiile pentru descoperita, în vederea valorificarii de substante minerale utile, cu carbuni si alte zacaminte ce se exploateaza la suprafata, precum si cele pentru realizarea lucrarilor miniere, subterane, de deschidere a zacmintelor se amortizeaza în regim linear.

12. Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

- a) valoarea de intrare, reevaluată în baza unor prevederi legale exprese;
- b) cheltuielile de achizitie pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros, asa cum sunt reglementate prin Regulamentul de aplicare a Legii contabilitii nr. 82/1991, aprobat prin Hotarârea Guvernului nr. 704/1993;
- c) costul de productie pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimoniala, asa cum este definit la pct. 19 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitii nr. 82/1991;
- d) valoarea actuala pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit, estimata la înscrierea lor în activ pe baza raportului întocmit de experti si cu aprobarea consiliului de administratie al agentului economic sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fara scop lucrativ, si a persoanei care raspunde de îndeplinirea obligatiilor asociaiei fata de autoritatile publice, în cazul persoanelor fizice si al asociatiilor fara personalitate juridica, care desfasoara activitati în scopul realizarii de venituri, sau a ordonatorului de credite la institutiile publice;

13. Amortizarea mijloacelor fixe se calculeaza începând cu luna urmatoare punerii în functiune, pâna la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare.

14. Data punerii în functiune în vederea calcularii amortizarii se stabileste astfel:

a) mijloacele fixe independente care nu necesita montaj si nici probe tehnologice (utilaje pentru interventie, unelte, accesorii de productie, mijloace de transport auto, animale etc.) se considera puse în functiune la data achizitionarii lor, pe baza procesului-verbal de receptie;

-Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

Art. 17 Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38.

Art. 19 Reguli generale

“ (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 [...]

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:[...]

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

Art.24 [...]

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

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în functiune partial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporala; acestea se cuprind în grupele în care urmeaza a se înregistra, la valoarea rezultata prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investitiile efectuate pentru descoperta în vederea valorificarii de substantei minerale utile, precum si pentru lucrarile de deschidere si pregatire a extractiei în subteran si la suprafata;

d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investitiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum si în dezvoltari si modernizari ale bunurilor aflate în proprietate publica;

f) *amenajarile de terenuri.*

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determina conform urmatoarelor reguli:

a) în cazul constructiilor, se aplica metoda de amortizare liniara:[...]

(7) În cazul metodei de amortizare liniara, amortizarea se stabileste prin aplicarea cotei de amortizare liniara la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

- OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene :

4.25 - Un activ corporal trebuie recunoscut în bilant daca se estimeaza ca va genera beneficii economice pentru persoana juridica si costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Imobilizarile corporale sunt active care:

a) sunt detinute de o persoana juridica pentru a fi utilizate în productia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

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

c) au valoare mai mare decât limita prevzuta de reglementarile legale în vigoare.

4.26. - Imobilizarile corporale cuprind terenuri, constructii, instalatii tehnice si masini, alte instalatii, utilaje si mobilier, avansuri si imobilizari corporale în curs de executie.

4.29. - Contabilitatea sintetica a imobilizarilor corporale se tine pe categorii, iar contabilitatea analitica se tine pe fiecare obiect de evidenta prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele si accesoriile acestuia, destinat sa îndeplineasca în mod independent, în totalitate, o functie distincta.

4.30. - În cadrul imobilizarilor corporale sunt evidentiata în mod distinct imobilizarile corporale în curs.

- OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil începând cu 01.01.2006

92. - (1) O imobilizare corporala recunoscuta ca activ trebuie evaluata initial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementari, în functie de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectueaza în legatura cu constructia unei imobilizari corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajatilor, contributiile legale si alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile initiale de livrare si manipulare;

e) costurile de instalare si asamblare;

f) cheltuieli de proiectare si pentru obtinerea autorizatiilor;

g) onorariile profesionale platite avocatilor si expertilor etc.

Din analiza raportului de inspectie fiscala, rezultă că organele de inspectie fiscala au concluzionat ca "lucrarile" efectuate sunt investitii ce nu au fost cuprinse în valoarea investitiei la obiectivul " Spatii expozitionale ...", si nici toate elementele ce au participat direct/indirect la punerea în stare de utilitate, precum si cele ce conduc la cresterea gradului de confort si ambient si se puteau recupera numai prin amortizare.

Potrivit anexei 4 la raportul de inspectie fiscala, invocata de acestea nu rezulta însa în ce anume au constat aceste "lucrari" fiind vorba de o centralizare pe anii fiscali 2004 - 31 martie 2009 a tuturor aprovizionarilor de materiale de constructie si altele asemenea înregistrate de societate direct în ct. 604 " Cheltuieli privind materialele nestocate ".

În contestație așa cum a fost formulată, petenta susține însa că materialele în cauza au fost utilizate la diverse reparatii potrivit proceselor verbale întocmite de seful serviciului de aprovizionare si transport la punctele de lucru ale petentei constind în tencuieli, zugrăveli, reparatii ale acoperisului etc fara a anexa însa situații de lucrări, devize de lucrari, procese verbale de receptie etc

Din constatările organelor de inspectie fiscala așa cum se regasesc în decizia de impunere și raportul de inspectie fiscala anexa la aceasta, nu rezultă însa dacă petenta a efectuat reparații de întreținere a spațiilor respective sau a efectuat modernizări la obiectivul pentru care detinea autorizatiile legale, deoarece nu rezultă în ce anume au

constat aceste lucrări, astfel încât să se poată stabili, în mod cert, operațiunea economică .

Astfel nu rezultă dacă organele de inspectie fiscala au solicitat documente sau alte informatii/explicatii reprezentantului legal al societatii relativ la natura lucrarilor efectuate cu materialele in cauza.

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

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

Raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep cu modificările și completările ulterioare care stipulează : “ În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal se retin următoarele :

- În ceea ce privește HGR 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale , modificată și completată de OG 54/1997, lit.c al pct.7 al cărui text este redat în decizia de impunere nu este operabilă fiind vorba de investiții pentru descoperirea, în vederea valorificării de substanțe minerale utile, cu carbuni și alte zăcăminte ce se exploatează la suprafață, ceea ce nu este cazul petentei.

În schimb nu apare invocată lit.d al acestui pct.7 care stipulează :

“ d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrarile de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambiant.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrarilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrarile de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Pct.12 lit d ,din același act normativ invocată de organele de inspectie fiscala nu este incidentă spetei, acesta referindu-se la modul de înregistrare a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit de către persoanele juridice fără scop lucrativ, ceea ce nu este cazul petentei.

În schimb se omite invocarea lit g al aceluiași punct 12 care menționează :

“g) în cazul investițiilor puse în funcțiune parțial sau total, carora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, **valoarea stabilită prin situațiile de lucrări, la data punerii în funcțiune.**

Această valoare se consemnează în procesul-verbal de punere în funcțiune. La terminarea investițiilor și la trecerea lor în categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcțiune și data întocmirii procesului-verbal de punere în funcțiune;”

Pct.14 lit.a , din acelasi act normativ nu este operabil fiind vorba de data punerii in functiune in vederea calcularii amortizarii pentru mijloacele fixe independente care nu necesita montaj si nici probe tehnologice, or in speta este vorba de cladiri care se regasesc la lit b, al aceluasi punct , care prevede : *“b) utilajele care necesita montaj, dar care nu necesita probe tehnologice, precum si **cladirile** si constructiile speciale care nu deservesc procese tehnologice se considera puse în functiune la data terminarii montajului, respectiv **la data terminarii constructiei, pe baza procesului-verbal de receptie;**”*

- Relativ la Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

Art.17 in forma prezentata in decizia de impunere este operabil incepind cu data de 01.01.2005 , ca urmare a aparitiei OG 83/19.08.2004.

Astfel pina la aceasta data pentru anul 2004 este operabil art. 17 alin (1) care stipuleaza :

“ (1) Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 25%, cu exceptiile prevazute la alin. (2), la art. 33 si 38.”

- Nu apare redat textul alin.3 si alin.6 lit.a al art.24 din lege.

- Relativ la OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene,

In decizia de impunere apare indicat la general pct.4 din acest act normativ , desi textul redat apare numerotat expres in actul normativ si corespunde pct. 4.26; pct. 4.29 si pct.4.30 .

Fata de cele de mai sus, organele de solutionare retin că pentru masura dispusa organele de inspectie fiscală nu au prezentat corect si complet motivul de drept care a stat la baza acesteia contrar prevederilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", pct.2.1.3 din Instructiunile de completare a formularului, care precizează următoarele :

“ Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul 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 inspectie fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept corespunzator faptei constatate în justificarea masurii dispuse.

In aceste conditii, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității masurii dispuse de majorare a profitului impozabil pe perioada 2004 - martie 2009 cu suma de ... lei , cu toate consecintele fiscale ce decurg din aceasta.

Mai mult decit atit, potrivit pct.7 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale , aprob. prin H.G.R. 909/1997 :*“ Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării [...] investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.*

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;[....]

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient [...] "

Având în vedere situația de fapt și de drept, se reține că din situația de fapt consemnata în raportul de inspectie fiscala nu rezulta natura lucrarilor efectuate de petenta cu materialele în cauza, dacă acestea au avut ca scop repararea spațiilor aferente punctelor de lucru declarate în care contribuabilul își desfășoară activitatea, pentru o bună exploatare a acestuia sau pentru modernizarea lui și sporirea gradului de confort și ambient.

Se reține astfel ca neanalizând natura lucrarilor efectuate de petenta și nesuținând sau proba în vreun fel că nu s-ar fi impus repararea locatiilor respective, sau dacă efectuarea cheltuielilor a fost oportună și în interesul activității petentei organele de inspectie fiscala califică în mod nejustificat ca materialele aprovizionate și înregistrate în contul de cheltuiala reprezintă investitii efectuate la mijlocul fix pentru care contribuabilul deține autorizațiile legale, pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici initiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

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

Totodată în situația în care ar fi fost constatată o investiție în curs, la baza acesteia trebuiau să stea, o serie de informații furnizate de documentația tehnico-economică, la care organele de inspectie fiscala nu fac nici un fel de referire în raportul de inspectie fiscala, cum că ar fi solicitat-o reprezentantului legal al societății.

Această documentație, prezintă o importanță deosebită în fundamentarea **parametrilor**, proiectării și **executării unei lucrări de investiții** și conține următoarele documente :

- 1) proiectul de execuție, cu nota de prezentare,
- 2) devizul general care cuprinde soluțiile tehnice de construcție și arhitectura , valoarea de deviz pe obiecte și categorii de lucrări,
- 3) devize pe obiecte în care se cuprind cheltuielile pentru executarea obiectului proiectat rezultate din însumarea valorii devizelor pe stadii fizice și sintetice,
- 4) devize pe categorii de lucrări, prin care se stabilesc prețurile de deviz ale lucrarilor de construcții, instalații,
- 5) contractele de antrepriza ,
- 6) situații de plată ,
- 7) proces verbal de recepție (de punere în funcțiune, de recepție parțială și finală

Astfel în ambele situații, respectiv și în situația investițiilor - modernizare și în situația în care, lucrarile efectuate cu materialele în cauza sunt reparații, petenta trebuia să încheie proces verbal de recepție, chiar și în condițiile în care acestea se efectuau în regie proprie.

Mai mult decît atît, odată recepționată lucrarea de investiții, operatorul economic are posibilitatea să o includă pe amortizare, începând cu luna următoare punerii în funcțiune a acesteia și să recupereze cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, prin deducerea amortizării.

Totodată se reține că organele de inspectie fiscala nu au analizat cheltuielile efectuate pe ani fiscali și din punctul de vedere al pct. 94 alin.1 și 2 și al pct.95 alin (1) și (2) din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene referitor la evaluarea inițială a imobilizărilor corporale, potrivit cărora:

“94. - (1) Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Art. 95 (1) “Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de achiziție, după caz.

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

În atare situație, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să facă o analiză detaliată a lucrărilor executate, să specifice care lucrări pot fi considerate cheltuieli efectuate în scopul restabilirii stării tehnice inițiale a imobilelor și care lucrări pot fi considerate și încadrate în categoria cheltuielilor ulterioare efectuate cu scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al modernizării acestora pentru a putea fi considerate investiții efectuate la mijloace fixe existente.

În acest sens organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze în ce măsură îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali având ca efect creșterea parametrilor funcționali, a gradului de confort și ambianță, precum și care a fost efectul din punct de vedere economic al investiției, respectiv dacă aceasta a condus în perioada următoare la creșterea veniturilor sau la reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, condiții expres prevăzute de normele referitoare la imobilizările corporale și la amortizare.

În ceea ce privește stornarea fact. Nr. .../27.08.2007 emisă de SC A SRL, reprezentând “ proiect extindere spațiu expozițional și birouri “în luna februarie 2009, (luna inclusă în perioada verificată) , cu influență asupra stabilirii bazei impozabile, urmare solicitării punctului de vedere relativ la această operațiune, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat potrivit dispozițiilor art.213 alin (4) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală, nedând nici un fel de explicații.

Având în vedere situația de fapt și de drept organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la recalcularea bazei de impunere aferentă perioadei verificate (2004-martie 2009) în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de lei aferent unor cheltuieli în suma totală de ... lei, în condițiile în care acestea nu s-au pronunțat asupra necesității efectuării lucrărilor în cauză în sensul creșterii parametrilor tehnici funcționali ai investițiilor noi față de cele inițiale, rezultate în urma lucrărilor de modernizare și asupra sporirii gradului de ambianță și confort față de situația anterioară.

La acest fapt se adaugă și stabilirea eronată a cuantumului impozitului pe profit în suma de ... lei în loc de ... lei (.. + ..+ ...+ ... + .. + ...), rezultând o diferență în plus din adăugarea eronată în suma de ... de lei (... - ...) .

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

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

Pe de altă parte, în ceea ce privește susținerea petentei potrivit careia detine un număr de 19 puncte de lucru, care au necesitat diverse reparații, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din datele furnizate de Oficiul Național al Registrului Comerțului, petenta nu figurează decât cu cinci puncte de lucru, iar la contestația formulată nu s-au depus documente justificative în acest sens.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia, investiția efectuată este în cuantum de ... lei se rețin următoarele :

Analizând Anexa reprezentând Situația materialelor folosite la întreținere (marcate cu albastru- Anexa1) producție (marcate cu negru - Anexa 2) și Investiție (marcate cu roșu - Anexa 3) depusă de petenta , organele de soluționare constată următoarele :

1. există numeroase inadvertențe legate de c/val facturilor astfel :

* la fct nr./25.09. 2007 emisă de R reprezentând teava, cot, teu, robinet este menționată o valoare de ... lei în loc de .. lei , rezultând o diferență în minus de ... lei;

* fct nr./10.04.2008 emisă de Divertis E. A. reprezentând vopsea lavabilă, grund , amorsa în valoare de ... lei, este omisă, rezultând o diferență în minus de... lei;

* fct./16.07.2008 emisă de D. reprezentând teava și oțel lat este prinsă o valoare de ... lei în loc de ... lei rezultând o diferență în plus de ... lei

* la fct. nr. ... /21.09.2006 emisă de SC T SRL reprezentând tevi, cupru robineti etc este menționată o valoare de ... în loc de ... lei rezultând o diferență în plus de lei

* următoarele șapte facturi, au trecut valoarea cu un rind mai jos, în final fct nr/29.09.2006, ramân fără valoarea corespunzătoare în suma de .. lei reprezentând uși interioare, rezultând o diferență în minus din același cuantum.

* la fct nr..../11.12.2006 emisă de F. , reprezentând vopsea lavabilă, amorsa adeziv este trecută o valoare de .. lei în loc de ... lei, rezultând o diferență în plus de.. lei.

*la factura nr. .../25.08.2006 emisă de L. și D. C. , reprezentând tablă și polistiren, este trecută eronat valoarea de lei în loc de lei, rezultând o diferență în minus de ..lei .

Concluzionând rezultă diferențe în plus de ... (..+ .. + ..) și diferențe în minus în suma de .. lei (..+..+..+..), per total rezultând o diferență în plus de lei.

2. Relativ la facturile nr:/20.04.2006, nr./21.04.2006 și nr.../21.04.2006 emise de M. reprezentând : decopertat pământ cu wola, transport pământ și transport refuz șot și ciur precum și factura nr./22.05.2006 emisă de T.C. reprezentând c/val sorturi , în valoare totală de ... lei, petenta specifică că face parte din categoria producție, deși așa cum se explicitează reprezintă “ Amenajare curți interioare la sediul social și la D. “

La catalogarea acestor lucrări drept producție, petenta nu are însă în vedere dispozițiile art.24 alin (3) lit.f din Legea 571/2003 care stipulează că amenajările de terenuri sunt considerate mijloace fixe amortizabile și drept urmare c/val lucrărilor efectuate în suma de ... lei reprezintă investiție amortizabilă din punct de vedere fiscal .

3. La o serie de facturi nu se explicitează nimic, respectiv în care categorie “apreciază” petenta că se încadrează (investiții, reparații sau producție) astfel :

-fct. .../09.09.2006, emisă de SC D.P., reprezentând oțel beton și tablă în valoare de .. lei;

-fct nr. .../18.09.2006 emisă de B Q M, reprezentând vopsea lavabilă în valoare de ... lei;

-fct nr. .../FD/2007 emisa de Dacrisan Prestige reprezentind fier beton in valoare de .. lei;

-fct nr. .../06.09.2007 emisa de Damila reprezentind teava in valoare de .. lei

-fct. nr. .../15.04.2008 emisa de Dacrisan Prestige reprezentind fier beton si var in valoare de de ... lei;

-fct nr. .../15.08.2008 emisa de Electrogrupaparataj , reprezentind soclu starter, tub, cablu in valoare de ... lei ;

-fct .../12.08.2008 emisa de Divertis Electri , reprezentind vopsea lavabila in valoare de .. lei ;

-fct nr. .../18.08.2008 emisa de Divertis Electro Ambient reprezentind vopsea lavabila alba si colorata in valoare de .. lei ;

-fct nr. .../30.08.2008 emisa de Tina Impex reprezentind gresie, faianta in valoare de ... lei

- la fct. nr. .../10.12.2004 emisa de Best Q Materials , reprezentind : gled, adeziv, caramizi (700 buc) in valoare de ... lei , petenta sustine ca .. reprezinta intretinere si .. lei productie . Astfel ramine o diferenta de valoare in suma de 40.964.706 lei rol (4.096 lei ron) pentru care petenta nu da nici o explicatie;

Total ... lei

4. Desi in dreptul facturii nr. .../28.06.2008 emisa de D. P. reprezentind ciment in valoare de lei se mentioneaza investitie, aceasta este prinsa la productie (fiind scrisa cu negru) si nu in valoarea investitiei mentionata de petenta in suma de ... lei.

5. La unele facturi sunt date explicatii ambigue in sensul ca se mentioneaza " productie si intretinere " fara a se delimita cit reprezinta fiecare, si ce lucrari s-au executat cu acestea.

6. La fct nr./27.08. 2007 emisa de Arhimarian, reprezentind proiect extindere spatiu expozitional in valoare de lei petenta specifica ca aceasta nu face obiectul nici a productiei nici a intretinerii si nici a INVESTITIEI .

In conformitate inasa cu prevederile pct.92 alin (2) lit f din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil incepind cu 01.01.2006, cheltuielile de proiectare reprezinta costuri care se efectueaza in legatura cu constructia unei imobilizari corporale direct atribuibile acesteia.

Drept urmare se retine ca suma de lei reprezinta costuri legate de obiectivul " Spatii expozitionale", ce face parte din elementele ce au participat direct/indirect la punerea in stare de utilitate a acestuia, ce intra in categoria numita de petenta "Investitii" .

In concluzie, situatia prezentata de petenta privind materialele folosite inregistrate direct in ct. 604 " Cheltuieli privind materialele nestocate "este ambigua .

Catalogarea initiata de aceasta privind destinatia acestor materiale pentru intretinere si investitie nu este sustinuta cu documente de natura a o justifica respectiv : procese verbale de receptie si/sau de punere in functiune, situatii de lucrari, devize de lucrari etc.

La valoarea investitiei recunoscuta de petenta in suma de lei, a caror estimare nu este sustinuta de documentele justificative enumerate anterior, se mai adauga asa cum s-a aratat mai sus, suma de lei reprezentind amenajare curti interioare la sediul social si la Danicei , suma de lei, c/val facturii nr. .../28.06.2008 emisa de D. P. reprezentind ciment si suma de lei, c/val fct nr./27.08. 2007 emisa de A. reprezentind proiect extindere spatiu expozitional in valoare de lei, **Total ... lei.**

Totodata din punct de vedere contabil, petenta nu a respectat Reglementarile contabile conforme cu directivele europene prevazute de OMF 306/2002, in vigoare pina

la data de 31.12.2005 si respectiv OMF 1752/2005 in vigoare incepind cu 01.01.2006, fapt recunoscut de catre aceasta in contestatia asa cum a fost formulata .

Asadar, ca maniera de evidentiere in contabilitate, prin utilizarea ct.604 " Cheltuieli privind materialele nestocate " , petenta a denaturat continutul operatiunilor economice, al carei modalitate de inregistrare in contabilitate este diferita functie de natura acestora, respectiv productie, reparatie/intretinere sau investitie (modernizare) cu toate consecintele fiscale ce decurg din aceasta.

Astfel, prin anexa intocmita petenta apreciaza ca anumite materiale au fost utilizate la reparatiile curente necesare functionarii in bune condituni a activitatii la punctele de lucru, altele in productie iar altele pentru investitie, fara a anexa vreun document justificativ in acest sens, cu exceptia celor 10 referate intocmite de seful serviciului de aprovizionare privind necesitatea efectuării unor reparatii, care nu au anexate nici un fel de deviz de lucrari sau situatie de lucrari din care sa rezulte lucrarea efectuata si valoarea acesteia.

La acest fapt se adauga ambiguitatea legata de valoarea acestora (reparatii, productie sau investitie) asa cum s-a prezentat anterior, aspecte care fac ca organele de solutionare sa se afle in imposibilitatea de a se pronunta asupra acestora.

Mai mult decit atat, asa cum s-a aratat anterior, reparatiile si modernizarile sunt operatiuni diferite atat ca mod de realizare cit si de evidentiere in contabilitate si de reflectare in documentele justificative, or in contestatia formulata petenta sustine ca" toate aceste imbunatatiri sunt de fapt reparatii efectuate in vederea aducerii mijlocului fix in stare de functionare, la parametrii proiectati, sau operatiuni de intretinere sau modernizare cu acelasi scop, imbunatatirea parametrilor tehnico-economici."

Asadar, sustinerea petentei nu poate fi primita de organele de solutionare intrucit reparatiile sunt efectuate in vederea aducerii mijlocului fix in stare de functionare si se deduc pe cheltuiala pe cind modernizarea asa cum s-a aratat anterior este efectuata pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali avand ca efect cresterea parametrilor functionali, a gradului de confort si ambient, se adauga la valoarea mijlocului fix si se deduce pe cheltuiala prin amortizare.

Avind in vedere cele de mai sus, cum din constatările efectuate de organele de inspectie fiscală nu rezultă daca lucrarile efectuate sunt de natura reparatiilor sau reprezinta modernizari ale acestuia, iar potrivit sustinerilor petentei din contestatia formulata relativ la natura lucrarilor efectuate cu materialele in cauza sunt ambigui, organele de solutiune a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit în sumă de lei, ceea ce impune desființarea în parte a CAP.2, pct.2.1.1; pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din decizia de impunere - impozit pe profit și CAP.III, pct.1 din raportul de inspectie fiscală pentru diferenta de impozit in cauza 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 Referitor la masura de majorare a bazei impozabile cu suma de lei (...+ ... + + ...) cu consecinta stabilirii unei diferente de impozit pe profit in suma de ... lei (..+.. + ..+ ..).

In fapt,

a) In perioada 2004 - 2006 societatea a achizitionat de la SC H. I. E. SA produsele Spirulina si Coenzima Q10, in valoare fara TVA de lei (din care pentru anul 2004 in suma de ... lei) efectuind articolul contabil 604 = 401, organul de inspectie fiscala apreciind ca nu sunt cheltuieli in scopul obtinerii de venituri impozabile, drept pentru care in conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.19 alin.1 din

Legea 571/2003 privind Codul fiscal nu a acordat drept de deducere stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de lei in conformitate cu art.17 din acelasi act normativ.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca nu este de acord cu decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere a cheltuielilor cu suplimentele nutritive achizitionate la indicatia medicului de medicina muncii pentru personalul care desfasoara activitate in tipografie, serigrafie si printul digital, intrucat acestea au fost efectuate in conformitate cu prevederile legale, anexind in acest sens, Nota de recomandari la controlul medical periodic la SC R SA , intocmit de Cabinetul medical individual - CMI MEDICINA MUNICIIL, Dr. N.D., inregistrata la societate sub nr. /05.03.2004.

b) In luna mai 2005 societatea a efectuat cheltuieli in suma de lei rol, in baza fct nr. /08.05.2005, furnizor SC A.H. SRL, Eforie Nord, reprezentind " Hotel Europa-Eforie Nord " pentru care nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte scopul deplasarii, ordine de serviciu, contracte incheiate, etc, contrar prevederilor art.6 din Legea 82/1991 rep a contabilitatii.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea a efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul obtinerii de venituri si potrivit disp art 21 alin1 si art. 19 alin1 din Legea 571/2003 nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei ROL, stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de... lei conf art.17 din acelasi act normativ.

c) In perioada 2004 - 2007 societatea a efectuat cheltuieli in suma de ... lei (din care in anul 2004 in suma de ... lei) reprezentind c/val transport aerian extern si prestari servicii externe Tunisia, care organele de inspectie fiscala au considerat ca nu sunt aferente obtinerii veniturilor impozabile, operatorul economic neputand prezenta documente justificative (ordine de serviciu, contracte incheiate cu potentiali beneficiari, documente din care sa reiasa inchirierea de spatii expozitionale, etc.) conform prevederilor art.6 din Legea 82/1991, rep.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea a efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul obtinerii de venituri si potrivit disp art 21 alin1 si art. 19 alin1 din Legea 571/2003 nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de .. lei ROL, stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de .. lei conf art.17 din acelasi act normativ.

In contestatia formulata petenta sustine ca nu este de acord cu neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu deplasari, aratand ca decontarea s-a facut separat in baza documentelor fiscale folosite pe piata (separat pentru transport si separat pentru cazare si diurna), cheltuielile respective fiind inregistrate in contabilitate in baza documentelor fiscale vizate de conducerea societatii, iar biletele de avion sunt instrumente fiscale care atesta efectuarea deplasarii, dar fara a le anexa in cope la contestatia formulata.

d) in luna iulie 2005 cu factura nr. /21.07. 2005, SC R SA a achizitionat o masa de tenis de la SC METRO CASH & CARRY Romania SRL, in valoare fara TVA ... lei si TVA aferent in suma de ... lei, fiind efectuat articolul contabil 604 = 401.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca s-au efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul obtinerii de venituri impozabile si in conformitate cu prevederile art.21, alin.1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de .. lei stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de lei potrivit art.17 alin.1 din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata petenta sustine ca masa de tenis este folosita pentru imprimarea bannerelor de mari dimensiuni si nu pentru alte activitati.

În drept, spetei în cauza ii sunt incidente prevederile art. 19 alin.1) și art.21 alin.1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează :

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

Art . 21, alin.1 din același act normativ, stipulează :

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

Art.21, alin.4, lit.e, din același act normativ, stipulează :

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

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

Din coroborarea actelor normative sus menționate rezulta că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, se reține **ca regula generală**, că **profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Art.6 alin1 și 2 din Legea 82/1991 a contabilității stipulează :

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrării 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 înregistrarea unor documente pe cheltuieli, prin acestea trebuie să se poată face dovada efectuării operațiunii, funcție de care rezulta caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor înregistrate în baza acestora la calculul profitului impozabil .

Deasemenea se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile acele cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților .

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, Ordinul 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 contabilității 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.

În speta documentele provenite din relațiile de prestări de servicii în cauză, cazare/transport la intern și transport la extern pentru a fi înregistrate în contabilitate, trebuie să aibă la bază ordine de serviciu, invitații la expoziții, contracte încheiate cu potențiali beneficiari, documente din care să rezulte închirierea de spații expoziționale etc. prin care să se justifice necesitatea efectuării cheltuielii în scopul bunei desfășurări a activității.

Ori așa cum s-a reținut anterior, în cazul serviciilor de transport aerian, cu destinația Tunisia în perioada 2004 - 2007 s-au angajat de către petenta cheltuieli în suma de ... lei, pe baza unor bilete de avion, care nu sunt anexate de către petenta în susținerea contestației formulate, astfel încât să se poată stabili persoanele care au beneficiat de decontarea de către petenta a cheltuielilor în cauză și nici nu se justifică în vreun fel necesitatea deplasării în această țară, scopul deplasării etc.

În același context sunt și cheltuielile de transport cazare la intern - locația Eforie Nord, pentru care petenta nu aduce nici o justificare legată de oportunitatea și necesitatea efectuării acestei cheltuieli, în scopul bunei desfășurări a activității sale.

Astfel potrivit situației de fapt menționate în raportul de inspectie fiscală și susținerile petentei din contestația așa cum a fost formulată nu rezulta scopul și oportunitatea efectuării acestor cheltuieli și nu se anexează documente astfel încât să se poată justifica deductibilitatea fiscală a acestora.

În consecință, având în vedere situația de fapt și de drept, se reține că legea măsură dispusă de neacordare a deductibilității cheltuielilor cu cazarea/transportul la intern și transportul la extern înregistrate de petenta, cu toate consecințele fiscale ce decurg din aceasta.

În ceea ce privește cheltuiala cu suplimentele nutritive, în punctul de vedere exprimat relativ la cheltuielile în cauză, existent la dosarul cauzei, transmis cu adresa nr..../28.08.2009, organele de inspectie fiscală arată că potrivit acestei note, suplimentele alimentare menționate precum și alte tratamente de specialitate se vor administra pe baza recomandarilor de specialitate și a medicului de familie, or petenta nu a anexat aceste documente la contestația formulată.

Drept urmare, față de cele de mai sus se reține că achiziția suplimentelor nutritive înregistrate direct pe cheltuiala apare ca nejustificată organele de inspectie fiscală apreciind în mod corect că aceasta s-a efectuat în favoarea acționarilor societății.

DAR, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală , ale caror prevederi au fost menționate anterior la pct.1.2, pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate în anul 2004, în suma totală de ... lei reprezentând :cheltuieli transport extern în suma de .. lei și cheltuieli cu suplimentele nutritive în suma de .. lei în decizia de impunere s-a omis menționarea dispozițiilor art.17 *alin. (1)* din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în forma operabilă până la data de 01.01.2005, ca urmare a apariției OG 83/19.08.2004, care stipulează :

“ (1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 25%, cu excepțiile prevăzute la alin. (2), la art. 33 și 38.”

Acest fapt contravine OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, care precizează următoarele :

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

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință, **cu aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3)** din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală prin care se stipulează ca: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. [...]”*

Totodată, în ceea ce privește cheltuielile cu masa de tenis , efectuate în anul 2005 în suma de lei, pentru determinarea stării de fapt fiscale, în condițiile legii, organele de inspecție fiscală trebuiau să administreze mijloacele de probă prevăzute la art. 49 lit.d din același act normativ, respectiv **efectuarea de cercetări la fața locului, astfel încât să se identifice existența sa în patrimoniul petentei și dacă aceasta este folosită într-adevăr** pentru imprimarea bannerelor de mari dimensiuni, așa cum susține petenta în contestația formulată.

Ținând seama de aspectele prezentate și de prevederile art. 213 alin.4 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : “ Contestatorul, [...] poate depune probe noi în susținerea cauzei [...] “ se vor aplica prevederile art. 216 alin.(3) din același act normativ anterior menționat, prin care se stipulează ca “ *(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. [...]”*

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit în sumă de lei (... lei aferent cheltuielii cu suplimentele nutritive înregistrate în anul 2004 + aferent cheltuielilor de transport extern înregistrate în anul 2004 + aferent cheltuielii cu achiziția masei de tenis) apreciază că se impune desființarea în parte a cap. 2 pct.2.1.1; 2.1.2 și 2.1.3 - Impozit pe profit din Decizia de impunere nr. .../30.06.2009 și a CAP.III Constatări fiscale - Impozit pe profit - pct.1, din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.06.2009 înregistrat sub nr...../03.07.2009 pentru aceasta și refacerea acestora potrivit dispozițiilor legale susmenționate.

IN CONCLUZIE,

Aditionind, baza impozabila stabilita suplimentar analizata la pct.1.1 cu cea de la pct.1.2 (... + ...) , rezulta o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei fata de lei mentionata in decizia de impunere nr. .../30.06.2009, fapt ce reprezinta eroare materiala in acceptiunea OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, ce urmeaza a fi corectata cu ocazia reverificarii ce urmeaza a se efectua.

Fata de cele de mai sus prezentate la pct.1.1 si 1.2 se va face aplicarea art. 216 alin.(3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, pentru suma de ... lei (... lei + ... lei) urmind ca organele de solutionare sa se pronunte in sensul desfiintarii sumei de ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar corespunzator unei baze impozabile de ... lei (.. lei investitii + .. lei suplimente nutritive in anul 2004 + .. lei cheltuieli transport la extern +. lei masa de tenis).

Totodata, avind in vedere considerentele retinute anterior, urmeaza ca organele de solutionare sa se pronunte in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata si nesustinuta cu documente privitor la suma de .. lei diferenta de impozit pe profit,.

1.3. Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de .. lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este in parte incert și urmează a fi reanalizat de organele de control.

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă lei ,aferente impozitului pe profit în sumă de .. lei.

Având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, s-a reținut că impozitul pe profit în sumă de .. lei, este incert, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de .. lei urmează să fie recalculat o dată cu acesta .

2. Referitor la TVA in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei.

2.1 Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de lei

Cauza supusa solutionarii este daca petenta poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata in suma de .. lei in conditiile in care aceasta nu demonstreaza ca bunurile si serviciile au fost achizitionate in folosul operatiunilor taxabile.

In fapt,

In perioada 2004-2006 SC R SA a achizitionat de la SC H. I. E. SA produsele spirulina si coenzima Q10 in valoare de .. lei RON din care TVA aferent in suma de .. lei RON.

In luna mai 2005 in baza facturii .../08.05.2005 emisa de SC A.H. SRL din statiunea Eforie Nord a dedus TVA in suma de .. lei RON, fara a demonstra cu documente contabile ca deplasarea a fost efectuata in scopul obtinerii de venituri impozabile, operatorul economic neputand prezenta documente justificative in acest sens (ordin de serviciu, scopul deplasarii, contracte incheiate, etc).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste bunuri si servicii nu au fost utilizate in scopul realizarii operatiunilor taxabile si potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a)

din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu au acordat drept de deducere .

In drept, art.145 alin.3 lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada de pina la 31.12.2006, stipuleaza :

“(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;[...]

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate rezulta ca o persoana impozabila in sensul taxei pe valoare adaugata, are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate cu conditia ca acestea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii proprii.

Potrivit considerentelor retinute anterior la pct.1.2 în cazul serviciilor de transport aerian si cazare la intern - locatia Eforie Nord, petenta nu aduce nici o justificare legata de oportunitatea si necesitatea efectuarii acestei cheltuieli, in scopul bunei desfasurari a activitatii sale.

In ceea ce priveste cheltuiala cu suplimentele nutritive, potrivit considerentelor retinute anterior la pct.1.2 conform notei de recomandare anexata in sustinerea contestatiei formulate, suplimentele in cauza precum si alte tratamente de specialitate trebuiau administrate pe baza recomandarilor de specialitate si a medicului de familie, or petenta nu a anexat aceste documente si drept urmare cheltuiala apare ca nejustificata.

Pe cale de consecinta, cum petenta nu a demonstrat ca bunurile si serviciile in cauza au fost achizitionate in scopul bunei desfasurari a activitatii sale, se retine ca aceasta nu poate beneficia de drept de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta acestora.

Drept urmare, avind in vedere situatia de fapt si de drept punctele de vedere ale partilor organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta in sensul respingerii ca neintemeiate a contestatiei privitor la taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei.

2.2 Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta daca petenta poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata in suma de ... lei in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au stabilit daca bunul in cauza a fost achizitionat in folosul operatiunilor taxabile.

In fapt, cu factura .. /21.07. 2005, SC R SA a achizitionat o masa de tenis de la SC METRO CASH & CARRY Romania SRL, in valoare totala de ... lei RON din care TVA aferent in suma de .. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca acest bun nu a fost utilizat in scopul realizarii operatiunilor taxabile si potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, invocate anterior nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de 133 lei.

Potrivit considerentelor retinute anterior la pct.1.2 , in ceea ce priveste cheltuielile cu masa de tenis , efectuate in anul 2005 in suma de 700 lei, pentru determinarea stării de fapt fiscale, in conditiile legii, organele de inspectie fiscala trebuiau să administreze mijloacele de probă prevăzute la art. 49 lit.d din acelasi act normativ, respectiv *efectuarea de cercetari la fața locului, astfel incit sa se identifice existenta sa in patrimoniul petentei si daca aceasta este folosita intr-adevar* pentru imprimarea bannerelor de mari dimensiuni, *asa cum sustine petenta in contestatia formulata.*

Drept urmare, organele de solutionare s-au aflat in imposibilitatea de a se pronunta asupra deductibilitatii cheltuielii in cauza si pe cale de consecinta acestea nu se

pot pronunța nici asupra dreptului de deducere al taxei pe valoare adăugată aferentă, întrucât în baza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei nu se poate stabili dacă masa de tenis a fost achiziționată sau nu în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Ținând seama de aspectele prezentate se va face aplicarea prevederilor art. 213 alin.4 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : “*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. [...]*”

2.3 Referitor la accesoriile în suma de .. lei cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este în parte incert și urmează a fi reanalizat de organele de control.

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă .. lei, aferente taxei pe valoare adăugată de în sumă de .. lei .

Având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale* “ și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, s-a reținut că TVA în sumă de .. lei este incert, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de .. lei urmează să fie recalulate o dată cu acesta .

3. Referitor la încălcarea procedurii de efectuare a inspecției fiscale de către echipa formată din SG și CA.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin biroul de soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC R SA la acest capăt de cerere în condițiile în care aceasta nu are competența materială de a soluționa sesizarea privind procedura de efectuare a inspecției fiscale.

In fapt, prin contestația formulată ,**SC R SA** a invocat nerespectarea procedurii de efectuare a inspecției fiscale de către echipa de control, susținându-se că aceasta a înscris atât în raportul de inspecție fiscală cit și în decizia de inspecție fiscală date eronate fără să țină cont de informațiile și documentele prezentate în timpul controlului și cu ocazia discuției finale.

Petenta susține astfel că le-a explicat d-ilor inspectori că “ nu poate fi de acord cu un act de control făcut în biroul d-lui T., ca s-a trecut foarte ușor peste etapa în care contribuabilul trebuia să-și prezinte punctul de vedere cu privire la cele constatate - înainte de definitivarea actului de control, practic această operațiune nu a existat - și i-am invitat să continue controlul până la definitivarea lui “

Petenta susține astfel că este absolut anormală o asemenea procedură de control și în concluzie petenta contestă :

1. Modul cum s-a finalizat actul de control
2. Finalizarea actului de control în birourile ANAF și nu acolo unde se face controlul.

În drept, potrivit dispozițiilor art.85 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală :

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

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

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

Totodată art. 206, alin.2 din același act normativ precizează :

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal “

Art. 209 alin.(1), lit.a și alin.(2) din același act normativ prevede :

" 1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a)contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art.33 alin.3;[...]

2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente "

Din cele de mai sus, rezultă că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin **decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând raportul de inspecție fiscală.**

Pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat aprobat de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005 precizează :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia ."

Având în vedere cele de mai sus, organele de soluționare a contestației urmează să procedeze în consecință, transmițând sesizarea formulată de SC ROTAREXIM SA în ceea ce privește acest capăt de cerere organului emitent al anexelor la titlul de creanță contestat, respectiv Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea spre competența soluționare potrivit dispozițiilor art.209 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală coroborat cu dispozițiile pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat aprobat de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005.

4. Referitor la dispoziția de măsuri

În fapt, SC R SA formulează contestație împotriva Dispoziției de măsuri nr. .. din data de 30.06.2009 act întocmit cu ocazia verificării efectuate la operatorul economic urmare emiterii Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat la data de 30.06.2009 și a Deciziei de impunere nr. .../30.06.2009.

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare prevede :

" (1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de

către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritoriale, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 86 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art. 209 alin. 1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit că este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției generale a Finanțelor Publice a județului Valcea.

Pct. 5.2 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

"Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, rep. notele de compensare, înțtăințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă Dispoziția de măsuri nr. ... din data de 30.06.2009 ce intră în categoria altor acte administrative fiscale, organele fiscale emitente ale acestuia, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul DGFP Valcea, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin dispoziția de măsuri din data de 30.06.2009, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de Inspectie Fiscală din cadrul DGFP Valcea spre a se pronunța asupra acesteia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de OMF nr.519/2005, invocate și anterior la pct.3 .

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 contestației formulate de **SC R SA** din Rm. Valcea ca neantemeiată pentru debitul suplimentar în suma de ... lei din care : .. lei impozit pe profit și .. lei taxa pe valoare adăugată.

Art.2 Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. ../30.06.2009, cap.2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată și CAP III, pct.1 -impozit pe profit și pct.2- taxa pe valoarea adăugată - din Raportul de inspecție fiscală nr./30.06.2009 întocmit pentru **SC R SA** pentru suma totală de ... lei din care : ... lei impozit pe profit (... + ..) ; ... lei majorări aferente , ... lei TVA și ... lei accesorii aferente TVA și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Art. 3 Transmiterea spre competență soluționare a capătului de cerere din contestația formulată de **SC R SA** privind dispoziția de măsuri nr. .. din data de 30.06.2009 Activității de Inspectie Fiscala Valcea ca organ emitent al acesteia.

Art.4 Declinarea competenței de soluționare privind capătul de cerere referitor la procedura de efectuare a inspecției fiscale a **SC R SA** către Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea, din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Județului Valcea.

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

DIRECTOR COORDONATOR,