

## **D E C I Z I A nr.3006/1020/18.12.2014**

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.....

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP .....cu adresa nr. .... asupra contestației formulată de SC X, cu sediul în ....., CUI ....., împotriva Deciziei de impunere nr..... emisa de AJFP ....., a Dispoziției de măsuri nr..... și a Raportului de Inspectie Fiscală nr.....

Prin contestație petenta nu precizează suma contestată, defalcată pe feluri de impozite, ci doar enumera categoriile de impozite pentru care s-au stabilit sume suplimentare prin actele administrative fiscale contestate.

La pct 175.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, dat în aplicarea art.206 din Codul de procedură fiscală, se precizează:

*“175.1. În contestațiile care au ca obiect sume se va specifica cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de impozite, taxe, datorii vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora.”*

În același sens vin și prevederile pct.2 din OPANAF 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

*2.1. În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ fiscal atacat, fără însă a menționa, ..., cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorii vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.”*

Având în vedere cele precizate anterior, suma contestată asupra căreia se va pronunța organul de soluționare este de X lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânzi de întârziere;
- ... lei – penalități;
- ... lei – TVA;
- ...lei – dobânzi de întârziere;
- ... lei – penalități.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatănd că în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestatia formulata petenta sustine urmatoarele:

1. În ceea ce priveste relatia contractuală cu partenerul S.C.Y SRL.

Contractul încheiat nr....., are ca obiect achiziționarea de produse (structură metalică, panouri metalice și accesorii), necesare executării lucrărilor contractate de către subscrisa cu S.C.Z SRL. Pentru încheierea acestui contract, S.C.Z SRL a prezentat o ofertă de preț, în sumă totală de ..... EURO, fără TVA, acordând un discount de ...% din valoarea produselor, respectiv suma de ..... EURO, fără TVA.

În baza acestui contract S.C.Z SRL a emis factura nr....., pentru suma de ..... lei, reprezentând ...% din valoarea mărfurilor oferite.

Subscrisa a achitat parțial contravaloarea acestei facturi, respectiv suma de ..... lei, iar pentru diferența de ..... lei s-a emis factura de stomo nr.....

Se precizeaza că suma de ..... lei a fost achitată prin virament bancar, lucru ce rezultă din evidențele contabile ale societății, neexistând nici o suspiciune privitoare la existența unei tranzacții fictive.

Deasemenea, subscrisa a înregistrat în evidențele contabile cele două facturi, în cursul lunilor când acestea au fost emise, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Potrivit art.134<sup>2</sup> din Legea 571/2003, așa cum era în vigoare la data încheierii actului adițional privind renunțarea la contract, respectiv la data de 18.06.2010:

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora; "*

Se susține faptul că subscrisa nu se află în culpă pentru neînregistrarea în evidențele contabile a facturilor emise de către S.C.Z SRL, neînregistrarea facturilor neemise de către acesta, și nu poate fi ținută răspunzătoare pentru plata acestei taxe pentru următoarele motive:

-furnizorul nu a emis factura de stomo, pentru suma de ..... lei, achitată acestuia, încălcând astfel prevederile pct.20, alin.1 din HG 44/2004 de aplicare a prevederilor art.138 din Legea 571/2003;

-în evidențele contabile pot fi înregistrate numai facturi care cuprind mențiunile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea 571/2003, dar subscrisa, nedeținând o astfel de factură, nu putea efectua operații contabile cu privire la această sumă;

-subscrisa a achitat prin virament bancar suma de ..... lei.

-a formulat acțiune pe cale judecătorească pentru recuperarea sumei achitate și nerestituite, care a format obiectul dosarului nr..... a Tribunalului Hunedoara.Prin Ordonanța nr....., Tribunalul Hunedoara a respins acțiunea, reținând că creanța invocată este lipsită de caracter cert, fiind necesară promovarea unei acțiuni pe calea dreptului comun.

Astfel, organul fiscal stabilește o bază suplimentară pentru TVA în sumă de .... lei, stabilind un TVA suplimentar de plată de .... lei, precum și accesoriiile aferente.

Această reținere a organului fiscal conduce la o dublă impunere a societății, respectiv plata de două ori a TVA în sumă de .... lei (din suma totală de .... lei achitată furnizorului), ceea ce încalcă prevederile art.151<sup>2</sup> alin.2 din Legea 571/2003, așa cum era în vigoare la data de 18.06.2010.

2.În ceea ce privește relația comercială derulată cu partenerul S.C.W

Prin factura fiscală nr....., emisă de către S.C.W SRL, subscrisa a achiziționat un buldozer pe șenile, în valoare totală de .... lei, din care TVA ... lei.

Constatând că buldozerul are vicii mari, a solicitat partenerului comercial, fie să procedeze la remedierea acestora, fie să fie de acord cu rezoluțiunea vânzării și preluării bunului.

Urmare a corespondenței purtate cu acesta, prin adresa comunicată de către S.C.W SRL, abia în luna martie 2011 acesta și-a exprimat acordul pentru preluarea bunului și stornarea facturii fiscale. S.C.W SRL a emis factura stomo nr....., pentru întreaga sumă de ..... lei, factură care poartă mențiunea că s-a expediat la data de ....., fiind primită de subscrisa mai târziu.

Organul fiscal a interpretat greșit toate operațiunile efectuate, cu consecința stabilirii, în mod greșit, a obligațiilor de plată suplimentare.

a.în ceea ce privește impozitul pe profit, organul fiscal a înlăturat, în mod nelegal, suma de ..... lei, valoarea mijlocului fix, fără TVA, (respectiv suma de ..... lei, aferenta anului 2010 și suma de ..... lei, aferenta anului 2011)

b.în ceea ce privește TVA, organul fiscal a stabilit ca obligație suplimentară de plată întreaga sumă de ..... lei, TVA aferenta mijlocului fix restituit.

Această operațiune ar fi fost legală, dacă subscrisa nu ar fi înregistrat în evidențele contabile factura de stornare a sumei de ..... lei, respectiv factura nr. ...., emisă de către S.C.W SRL.

Prin înregistrarea facturii stomo, cele două operații contabile, se anulează reciproc, respectiv prin factura fiscală nr. ...., emisă de către S.C.W SRL s-a creat un drept în patrimoniu, iar prin emiterea și înregistrarea în contabilitate a facturii stomo nr. ...., emisă de către S.C.W SRL, s-a generat o obligație, iar cele două sume sunt identice, neexistând nici o diferență care să facă obiectul obligațiilor fiscale.

Astfel nu se poate reține că petenta a beneficiat de facilități fiscale aferente acestei tranzacții comerciale, cu consecința stabilirii obligațiilor suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit și TVA aferent, motiv pentru care actele fiscale atacate sunt nelegale.

Nu se poate reține ca fiind nelegal înregistrate în contabilitate nici operațiunile privind cota de amortisment al acestui mijloc fix, atâta timp cât mijlocul fix nu a fost restituit, iar valoarea facturii de stomo cuprinde în întregime valoarea utilajului.

3.În ceea ce privește partenerul comercial S.C.Z SRL.

Organul fiscal reține că subscrisa a înregistrat în contabilitate două facturi fiscale emise de către această societate, purtătoare de TV A:

-factura seria ZS nr....., în valoare de ... lei (din care TVA ..... lei);

-factura seria HD nr....., în valoare de ..... lei( TVA ..... lei) ;

TOTAL: ..... lei (din care TV A ..... lei).

Deși organul fiscal reține că la data efectuării inspecției fiscale subscrisa a achitat către această societate suma de ..... lei, iar soldul de plată fiind de ..... lei, consideră ca fictivă această tranzacție, cu consecința nerecunoașterii ca fiind cheltuială deductibilă, cu consecința stabilirii unei baze suplimentare pentru impozitul pe profit cu suma de ..... lei (valoarea facturilor fără TV A), calculând un impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

Pentru aceeași sumă, organul fiscal a stabilit o bază suplimentară pentru TVA, cu suma de ..... lei, calculând o TVA suplimentară de plată de ... lei.

Motivul pentru care organul fiscal consideră întreaga tranzacție ca fiind fictivă este acela a nerecunoașterii tranzacției de către S.C.Z SRL, precum și ca urmare a nedeclarării de către acesta a veniturilor obținute ca urmare a plății sumei de ..... lei, efectuată de către subscrisa în contul acestuia, prin operațiuni bancare valabile.

Se consideră că realitatea tranzacției este dovedită chiar prin faptul că subscrisa a achitat prin virament bancar în contul raportului contractual cu S.C.Z SRL, suma de ... lei.

Din documentele societății, prezentate și organului fiscal, rezultă că lucrările pentru care au fost emise cele două facturi au fost executate.

Apoi, stabilirea obligației suplimentare de plată a TVA , aferentă celor două facturi, a fost motivată prin aceea că S.C.Z SRL nu a fost înregistrată în scopuri de TV A.

Se face precizarea că S.C.Z SRL a remis facturi fiscale purtătoare de TVA, că subscrisa a achitat sumele incluzând TVA și că, în acest caz, răspunderea fiscală și penală revine emitentului facturilor.

Potrivit prevederilor art.151<sup>2</sup> alin.2 din Legea 571/2003, subscrisa poate fi declarată răspunzătoare în solidar cu furnizorul pentru neemiterea facturii fiscale care să cuprindă toate mențiunile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea 571/2003, numai în situația în care nu ar fi făcut dovada achitării TVA

aferenta. În caz contrar, răspunderea revine în exclusivitate furnizorului care avea obligația emiterii acesteia.

Organul fiscal trebuia să constate că întreaga valoare înscrisă în facturile fiscale respective (inclusiv TVA) reprezintă o cheltuială deductibilă, trebuia să diminueze baza impozabilă stabilită pentru impozitul pe profit cu toate aceste sume, potrivit art.94 din OG 92/2003.

Astfel, suma stabilită ca fiind TVA nedeductibilă ca urmare a lipsei calității de plătitor de TVA a emitentului facturii, trebuie să se regăsească ca cheltuială deductibilă, cu consecința diminuării bazei de impozitare pentru impozitul pe profit.

4. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar ca urmare a casării unor active ale societății.

Organul fiscal, stabilește o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei aferentă valorii bunurilor achiziționate în baza facturii fiscale nr.... de la S.C.Y SRL, casate și valorificate potrivit facturii fiscale nr.....

La data achiziției bunurilor- 2009, respectiv casării acestora și valorificării ca fier vechi, februarie 2011, prevederile art.149 alin.4 lit.d din Legea 571/2003, instituie anumite excepții, prin punctele 1-4. Situația subscrisei se încadrează în excepția prevăzută de art.149 alin.4 lit.d pct.4, respectiv dacă sunt aplicabile prevederile art.128 alin.8 din Legea 571/2003.

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele comorale fixe casate. în condițiile stabilite prin norme; ”

Astfel, subscrisa beneficiind de excepția menționată mai sus, a efectuat în mod corect și în concordanță cu prevederile legale în vigoare la acea dată operațiunile contabile și susține că organul fiscal a făcut o greșită interpretare și aplicare în timp a prevederilor legale, motiv pentru care susține că nu datorează TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă casărilor de active ale societății efectuate în luna februarie 2011 și nici accesorii aferente acestei taxe.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au constatat următoarele:

a) Referitor la modul de determinare, declarare și virare a impozitului pe profit.

Perioada verificată 01.01.2009-31.03.2014 .

SC X SRL pe perioada verificată a desfășurat ca activitate principală – «Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale » Cod CAEN 4120, prestate către societăți comerciale și unități administrative.

Societatea a mai realizat venituri din vânzări de mijloace fixe (mijloace de transport, clădiri, utilaje) ,venituri din prestări servicii (închiriere spațiu și mijloace fixe ) venituri din vânzări de materiale de construcții,venituri din vânzări de deșeuri de fier rezultate din casări de mijloace fixe.

SC X SRL a achiziționat în luna iunie 2010 un buldoexcavator pe șenile tip liebherr de la SC Y SRL – ..., cu factura seria .....în valoare de ..... lei cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei care a fost înregistrat ca mijloc fix și amortizat lunar, începând cu data de 01.07.2011, prin înregistrarea unei amortizări lunare în valoare de ..... lei.

Potrivit corespondenței purtată cu SC Y SRL, administratorul societății SC X SRL aduce la cunoștința societății intenția de reziliere a contractului privind achiziționarea buldoexcavatorului pe șenile tip liebherr, deoarece încă de la data achiziției a fost depistat un defect major la motorul utilajului fapt ce implică costuri cu reparațiile , solicitând returnarea acestuia. SC X SRL a înregistrat în luna august 2011 factura nr. ...., reprezentând storno factura nr..... prin următoarele operațiuni contabile înregistrate în registrul jurnal astfel :

- intrare mijloc fix 2131= 401 în roșu suma de .... lei
  - ieșire de mijloc fix prin următoarea operațiune contabilă
- |          |          |
|----------|----------|
| % = 2131 | .... lei |
| 28131    | .... lei |
| 6583     | .... lei |

Urmare a emiterii de către SC Y SRL a facturii ....., mijlocul fix a fost returnat societății la valoarea facturată inițial de ..... lei cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei în roșu (acesta nefiind folosit urmare a identificării defectului major care a împiedicat utilizarea acestuia și ca urmare realizarea de venituri aferente) .

Prin operațiunile contabile menționate anterior SC X SRL nu a efectuat o livrare de mijloc fix , aceasta având doar obligația înregistrării returului de mijloc fix.Prin operațiunile contabile 6583=2131 pentru suma de ..... lei și 28131=2131 cu suma de ..... lei, societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile (cont 6583) suma de ..... lei, reprezentând valoarea rămasă a mijlocului fix precum și suma de ..... lei reprezentând amortizarea mijlocului fix pe o perioadă de 13 luni (.... lei pentru anul 2010 și .... lei an 2011) ,nefiind efectuată o livrare de bunuri (nu s-au înregistrat venituri din vânzarea unui mijloc fix cont ct.7583), respectiv venituri realizate urmare a utilizării mijlocului fix.

Urmare a celor menționate anterior, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă .... lei pentru anul 2010 (amortizare) .

Organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de ... lei pentru anul 2011 ( valoare neamortizată ... lei + amortizare an 2011-.... lei ) ,societatea încălcând prevederile art.21alin.(1) si art.24alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC X SRL a încheiat cu SC Z SRL ... două contracte comerciale privind prestarea de servicii, contractul nr..... și nr..... (anexa nr.14) conform deviz anexă la obiectivul „.....”

Potrivit contractului nr..... încheiat între părți a fost emisă factura seria ..... în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei privind manoperă obiectiv ....., iar potrivit contractului nr....., a fost emisă factura seria ..... în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei pentru același obiectiv

SC X SRL nu a declarat prin declarația cod 394 pe semestrul I 2011 serviciile achiziționate de la SC Z SRL ... înscrise în factura seria ....., în valoare totală de .... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, dar a declarat în semestrul II 2011 serviciile înscrise în factura ....., în valoare de ..... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei .

Se menționează că SC Z SRL ... a emis facturile sus menționate cu TVA, această societate aceasta nefiind înregistrată niciodată plătitoare de TVA potrivit bazei de date ANAF.

Pentru lucrările facturate de SC Z SRL ,SC X SRL a prezentat o situație de lucrări privind execuție ..... în valoare de totală de ..... lei, pentru diferența în valoare de ..... lei nu au fost prezentate situații de lucrări. De asemenea, au fost prezentate devize oferte în valoare totală de ..... lei

Urmare a celor menționate, facturile fiscale emise de SC Z SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, iar cheltuielile înregistrate în contul 628 în sumă de ..... lei sunt nedeductibile fiscal.

## *2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată*

SC X SRL a înregistrat eronat în evidențele financiar contabile aferente lunilor iunie și august 2011 și a dedus în mod eronat TVA în suma totală de ..... lei, înscrisă în două facturi emise de SC Z SRL ..., întrucât din consultarea bazei de date ANAF rezulta că această societate nu a fost înregistrată niciodată plătitoare de TVA , organul de control modificând baza impozabilă cu suma de .... lei .

Urmare a celor mai sus menționate, societatea verificată a încălcat prevederile art. 127 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ,prevederile art. 146 alin.(1) pct.1 din L571/2003, R, privind Codul fiscal.

În urma încheierii contractului nr..... între SC Y SRL ..., în calitate de vânzător și SC X SRL în calitate de cumparator, ce avea ca obiect vânzarea

de marfuri, au fost emise de catre SC X SRL factura seria ..... in valoare de ..... lei cu TVA aferentă în sumă de ..... lei, ce are inscrista ca si explicatie la denumirea produselor sau serviciilor „ *avans ...% conform contractului nr...* ” si factura seria ....., in rosu, in valoare de .... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei ,ce are inscrista ca si explicatie la denumirea produselor sau serviciilor „ *stornare avans conform facturii ...din ...* ”.

In urma verificarii efectuate s-a constatat faptul ca SC X SRL a inregistrat in evidentele contabile aferente lunii ianuarie ... factura ... in valoare de ... lei ,TVA aferentă în sumă de ... lei ca si avans conform contractului incheiat cu SC Y SRL, inregistrand si stornarea partiala a acestui avans la luna iunie 2010 conform facturii seria .....

Avand in vedere cele mai sus mentionate organele de control au modificat baza impozabila cu suma de ... lei si au stabilit o diferenta de TVA deductibila in suma de ... lei, rezultata ca diferenta între TVA deductibila in suma de ... lei aferenta avansului in suma de ... lei inscris in factura .... si TVA deductibila in rosu in suma de ... lei aferenta stornarii avansului in suma de ... lei inscris in factura ....

In luna februarie 2011 societatea a casat bunuri de capital, respectiv au fost emise de catre SC X SRL facturile nr. ... in valoare de ... lei , nr. ... in valoare de ... lei si nr. .... in valoare de ... lei pentru care nu s-a colectat TVA , avand inscrise la denumirea produselor :vola , buldozer si excavator pe roti, aceste bunuri fiind achiziționate în luna februarie 2009 de la SC Y SRL din ... conform facturii nr..... în valoare totală de ... lei ,din care valoarea de achizitie a celor trei bunuri mentionate mai sus este in suma de ... lei, TVA deductibilă ... lei, însă societatea nu a ajustat taxa deductibilă, așa cum prevede art.149 alin.(4) lit.d din Legea 571/2003 R privind Codul fiscal.

În acest caz există o ajustare în favoarea statului, în valoare de trei cincimi din ... lei, respectiv ... lei , astfel:

... lei (tva deductibilă) x 3/5 = ... lei ajustare tva deductibilă

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de tva deductibilă în sumă de ... lei , modificand baza impozabila cu suma de ... lei.

În urma verificării efectuate a fost constatata o taxa pe valoarea adaugată suplimentară în sumă totală de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul in ....., CUI ....., inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr.....

*1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei si accesorii in suma de ... lei*

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii unui impozit pe profit suplimentar ca urmare a neadmiterii ca si deductibile a unor cheltuieli efectuate de petenta, in conditiile in care sustinerile din contestatie nu sunt de natura a modifica constatarile organelor de inspectie fiscala.



**In fapt:**

a ) SC X SRL a achiziționat în luna iunie 2010 un buldoexcavator pe șenile tip liebherr de la SC Y SRL, în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, care a fost înregistrat ca mijloc fix și amortizat lunar, începând cu data de 01.07.2011, prin înregistrarea unei amortizări lunare în valoare de ... lei.

SC X SRL aduce la cunoștința societății vanzatoare intenția de reziliere a contractului privind achiziționarea buldoexcavatorului pe șenile tip liebherr, deoarece încă de la data achiziției a fost depistat un defect major la motorul utilajului fapt ce implică costuri cu reparațiile, solicitând returnarea acestuia. SC X SRL a înregistrat în luna august 2011 factura nr. ...., reprezentând storno factura nr..... prin următoarele operațiuni contabile înregistrate în registrul jurnal astfel :

- intrare mijloc fix 2131= 401 în roșu suma de .... lei
  - ieșire de mijloc fix prin următoarea operațiune contabilă
- |          |          |
|----------|----------|
| % = 2131 | .... lei |
| 28131    | .... lei |
| 6583     | .... lei |

Urmare a emiterii de către SC Y SRL a facturii ....., mijlocul fix a fost returnat societății la valoarea facturată inițial de ..... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei, în roșu (acesta nefiind folosit urmare a identificării defectului major care a împiedicat utilizarea acestuia și ca urmare realizarea de venituri aferente) .

Prin operațiunile contabile menționate anterior SC X SRL nu a efectuat o livrare de mijloc fix , aceasta având doar obligația înregistrării returului de mijloc fix. Prin operațiunile contabile 6583=2131 pentru suma de .... lei și 28131=2131 cu suma de .... lei, societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile (cont 6583) suma de .... lei, reprezentând valoarea rămasă a mijlocului fix precum și suma de ... lei reprezentând amortizarea mijlocului fix pe o perioadă de 13 luni (... lei pentru anul 2010 și ... lei an 2011) ,nefiind efectuată o livrare de bunuri (nu s-au înregistrat venituri din vânzarea unui mijloc fix cont ct.7583), respectiv venituri realizate urmare a utilizării mijlocului fix.

Urmare a celor menționate anterior, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă ... lei pentru anul 2010 (amortizare) si de ... lei pentru anul 2011 ( valoare neamortizată .... lei + amortizare an 2011 de .... lei ) .

**Prin contestatie**, petenta sustine ca prin înregistrarea facturii stomo, cele două operații contabile, se anulează reciproc, respectiv prin factura fiscală nr. ...., emisă de către S.C.Y SRL s-a creat un drept în patrimoniu, iar prin emiteria și înregistrarea în contabilitate a facturii stomo nr. ...., emisă de către S.C.Y SRL, s-a generat o obligație, iar cele două sume sunt identice, neexistând nici o diferență care să facă obiectul obligațiilor fiscale.

Astfel, nu se poate reține că petenta a beneficiat de facilități fiscale aferente acestei tranzacții comerciale, cu consecința stabilirii obligațiilor suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit.

Nu se poate reține ca fiind nelegal înregistrate în contabilitate nici operațiunile privind cota de amortisment al acestui mijloc fix, atâta timp cât mijlocul fix nu a fost restituit, iar valoarea facturii de stomo cuprinde în întregime valoarea utilajului.

**In drept**, sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) si art.24 alin.(2) si (11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căror:

*„ 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.”*

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

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

*“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

Din punct de vedere fiscal, din textele de lege mai sus enunțate rezulta, cu caracter general, ca în determinarea profitului impozabil sunt considerate deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. De asemenea, referitor la amortizarea mijloacelor fixe, amortizarea fiscală, ca element de cost, se calculează și este deductibilă începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, adică punerea lui în funcțiune contribuie la obținerea de venituri.

Referitor la aspectele de natură contabilă privind amortizarea, în speta sunt aplicabile prevederile OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și anume:

*“68. - (1) Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare).*

*(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).*

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate.

#### *Recunoașterea imobilizărilor corporale*

92.(1) *Imobilizările corporale reprezintă active care:*

*a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;*

#### *Amortizarea*

110. - (1) *Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor.*

*(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.*

*(3) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.*

112.(5) *Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.”*

Dupa cum se poate observa, si in ceea ce priveste reglementarile contabile, este esential ca imobilizarea corporala sa fie utilizata, dupa punerea in functiune, adica sa genereze venituri impozabile.

Constatarea organelor de inspectie referitoare la operatiunile contabile efectuate de petenta si implicatiile lor fiscale, in sensul ca „*societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile (cont 6583) suma de ... lei, reprezentând valoarea rămasă a mijlocului fix precum și suma de ... lei reprezentând amortizarea mijlocului fix pe o perioadă de 13 luni (... lei pentru anul 2010 și 29.411 lei an 2011) ,nefiind efectuată o livrare de bunuri (nu s-au înregistrat venituri din vânzarea unui mijloc fix cont ct.7583), respectiv venituri realizate urmare a utilizării mijlocului fix*” este corecta si conforma cu prevederile legale invocate mai sus.

Sustinerea petentei ca prin înregistrarea facturii stomo, cele două operații contabile se anulează reciproc, teoretic este corecta, doar ca, in concret, nu are corespondent in inregistrările contabile efectuate , in sensul ca in contabilitate s-au efectuat inregistrari specifice iesirii din gestiune a unei imobilizari corporale in cazul vanzarii acesteia.

Pe cale de consecință, pentru acest capat de cerere contestația urmează să fie respinsă.

b) În ceea ce privește relația comercială cu SC Z SRL, SC X SRL a încheiat cu acest partener două contracte comerciale privind prestarea de servicii la obiectivul „.....”, fiind emise facturile ..... în valoare totală de 105.400 lei, din care TVA în sumă de ... lei și seria .... în valoare totală de .... lei, din care TVA în sumă de ... lei pentru același obiectiv.

SC X SRL nu a declarat prin declarația cod 394 pe semestrul I 2011 factura seria ....., în valoare totală de ..... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei, dar a declarat în semestrul II 2011 serviciile factura ....., în valoare de .... lei, cu o TVA aferentă în sumă de .... lei .

Se menționează că SC Z SRL ... a emis facturile sus menționate cu TVA, această societate aceasta nefiind înregistrată niciodată plătitoare de TVA potrivit bazei de date ANAF.

Pentru lucrările facturate de SC Z SRL, petenta a prezentat o situație de lucrări privind execuție pavilion Jaguar în valoare de totală de ..... lei, pentru diferența în valoare de ..... lei nu au fost prezentate situații de lucrări. De asemenea, au fost prezentate devize oferte în valoare totală de ..... lei

Urmare a celor menționate, facturile fiscale emise de SC Z SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, iar cheltuielile înregistrate în contul 628 în sumă de ..... lei sunt nedeductibile fiscal.

**Prin contestație**, petenta susține că, deși organul fiscal reține că la data efectuării inspecției fiscale subscrișul a achitat către această societate suma de ..... lei, iar soldul de plată fiind de ..... lei, consideră că fictivă această tranzacție, cu consecința nerecunoașterii ca fiind cheltuială deductibilă, cu consecința stabilirii unei baze suplimentare pentru impozitul pe profit cu suma de ..... lei (valoarea facturilor fără TVA), calculând un impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

Se consideră că realitatea tranzacției este dovedită chiar prin faptul că subscrișul a achitat prin virament bancar în contul raportului contractual cu S.C.Z SRL, suma de ..... lei.

Din documentele societății, prezentate și organului fiscal, rezultă că lucrările pentru care au fost emise cele două facturi au fost executate.

Organul fiscal trebuia să constate că întreaga valoare înscrisă în facturile fiscale respective (inclusiv TVA) reprezintă o cheltuială deductibilă, trebuia să diminueze baza impozabilă stabilită pentru impozitul pe profit cu toate aceste sume, potrivit art.94 din OG 92/2003.

Astfel, suma stabilită ca fiind TVA nedeductibilă ca urmare a lipsei calității de plătitor de TVA a emitentului facturii, trebuie să se regăsească ca cheltuială deductibilă, cu consecința diminuării bazei de impozitare pentru impozitul pe profit.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.21 alin(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

și prevederile punctului 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca, pentru serviciile prestate de SC Z SRL pentru petenta, in valoare totala de ... lei fara TVA, reprezentand execuție ....., nu au fost prezentate materiale care sa justifice necesitatea prestarii, precum si prestarea efectiva, ca de exemplu: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.Desi pentru o parte din suma facturata a fost prezentata o situatie de lucrari, aceasta nu poate sa acopere ca justificare a necesitatii si prestarii efective a serviciilor, intreaga suma facturata, prevazuta in contractele incheiate intre cele doua parti si nici nu este suficienta, din punct de vedere legal, in a considera suma de .... lei ca o cheltuiala deductibila.

Cu toate ca prin contestatie petenta sustine ca „ *realitatea tranzacției este dovedită chiar prin faptul că subscrisa a achitat prin virament bancar în contul raportului contractual cu S.C.Z SRL, suma de ... lei* „,se retine ca, din punct de vedere fiscal, realitatea unei tranzactii nu se dovedeste numai cu modul de achitare a contravalorii acesteia, ci sunt necesare si documentele prevazute de textele legale care sa aiba caracter de document justificativ si cu ajutorul carora sa se probeze realitatea acestei tranzactii.

Ca urmare a acestor considerente, pentru capatul de cerere privind neacordarea deductibilitatii cheltuielii de ... lei, contestatia urmeaza a fi respinsa.

Prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere nr....., organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar de ..... lei dupa cum urmeaza:

- ..... lei aferent anului 2010, calculat la o baza impozabila suplimentara de ... lei;

- ..... lei aferent anului 2011, calculat la o baza impozabila suplimentara de ..... lei.

Din totalul acestor baze impozabile suplimentare petenta nu contesta decat o parte din cheltuielile considerate de organele de inspectie ca nedeductibile, respectiv cele supuse analizei in prezenta decizie si anume:

- ..... lei cheltuieli nedeductibile aferente anului 2010;
- ..... lei cheltuieli nedeductibile aferente anului 2011.

capete de cerere pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata.

Intrucat pentru diferenta de impozit pe profit de ..... lei petenta nu aduce nicio sustinere in contestatie, nu face vorbire despre baza impozabila suplimentara care a generat acest impozit, nu aduce argumente si dovezi prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia ca fi respinsa ca nemotivata, potrivit prevederilor pct.11.1 din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ..... lei, aferente impozitului pe profit in suma de ..... lei , sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120

*Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

ART. 120<sup>1</sup>\*)

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și*

*până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul” și având în vedere că prin contestație petenta nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora, nu face referire la nr. de zile luat în calcul, procentul utilizat, pentru acest capat de cerere contestația urmează să fie respinsă.

*2. Cu privire la TVA în suma totală de ..... lei și accesorii în suma de ..... lei*

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea stabilirii unei TVA suplimentare ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru anumite operațiuni și calculul de TVA colectată pentru alte operațiuni, în condițiile în care susținerile din contestație nu sunt de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală.

**In fapt:**

a) În urma încheierii contractului nr. .... între SC W SRL, în calitate de vânzător și SC X SRL în calitate de cumpărător, ce avea ca obiect vânzarea de marfuri, au fost emise de către SC W SRL două facturi, una în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei, ce are înscrisă ca și explicație la denumirea produselor sau serviciilor „*avans ...% conform contractului nr. ....*” și una în roșu, în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei, ce are înscrisă ca și explicație la denumirea produselor sau serviciilor „*stornare avans conform facturii ....*”

SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile aferente lunii ianuarie 2010 factura ..... în valoare de ..... lei, TVA aferentă în sumă de .... lei ca și avans conform contractului încheiat cu SC W SRL, înregistrând și stornarea parțială a acestui avans la luna iunie 2010 conform facturii seria .....

Având în vedere cele mai sus menționate organele de control au modificat baza impozabilă cu suma de .... lei și au stabilit o diferență de TVA deductibilă în suma de ... lei, rezultată ca diferență între TVA deductibilă în suma de ... lei aferentă avansului în suma de ... lei înscris în factura ... și TVA deductibilă în roșu în suma de ... lei aferentă stornării avansului în suma de ... lei înscris în factura ....

Prin contestație petenta susține că a achitat parțial contravaloarea acestei facturi, respectiv suma de ... lei, iar pentru diferența de ... lei s-a emis factura de storno nr. .... și nu poate fi ținută răspunzătoare pentru plata acestei taxe pentru următoarele motive:

-furnizorul nu a emis factura de storno, pentru suma de ... lei, achitată acestuia, încălcând astfel prevederile pct.20, alin.1 din HG 44/2004 de aplicare a prevederilor art.138 din Legea 571/2003.

-în evidențele contabile pot fi înregistrate numai facturi care cuprind mențiunile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea 571/2003, dar subscrisă,

nedeținând o astfel de factură, nu putea efectua operații contabile cu privire la această sumă;

-subscrisa a achitat prin virament bancar suma de ... lei.

-a formulat acțiune pe cale judecătorească pentru recuperarea sumei achitate și nerestituite, care a format obiectul dosarului nr.... a Tribunalului Hunedoara.

Constatarea organelor de inspectie conduce la o dublă impunere a societății, respectiv plata de două ori a TVA în sumă de ... lei (din suma totală de ... lei achitată fumizorului), ceea ce încalcă prevederile art.151<sup>2</sup> alin.2 din Legea 571/2003, așa cum era în vigoare la data de 18.06.2010.

**In drept**, sunt incidente prevederile Codului fiscal valabile in 2010, dupa cum urmeaza:

“ART. 138

*Ajustarea bazei de impozitare*

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

*a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

*c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;*

*e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.*

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor [art. 148](#) lit. b) și [art. 149](#) alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la [art. 138](#) lit. a) - c) și e) din Codul fiscal.

ART. 148

*Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;*



b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;”

Din analiza documentelor și a susținerilor părților, se rețin următoarele:

SC X SRL a înregistrat în contabilitate o factură reprezentând un avans pentru livrarea unor marfuri, tranzacție care însă nu s-a materializat. Deși petenta a achitat o parte din acest avans, respectiv ... lei, furnizorul a emis o factură storno doar pentru diferența între suma achitată și valoarea facturii emise inițial în suma ... lei.

Astfel, petenta avea obligația de a-și ajusta baza impozabilă pentru TVA dedusă inițial, potrivit prevederilor legale mai sus invocate, întrucât deducerea efectuată inițial nu mai era destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Sustinerea petentei ca „a achitat prin virament bancar suma de ... lei ” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la nivelul anului 2010, achitarea unei facturi nu putea fi corelată cu dreptul de deducere sau cu obligația de ajustare a TVA.

În lipsa finalizării tranzacției între cele două părți, faptul că s-a plătit parțial factura de avans de către petenta, nu reprezintă un motiv pentru care să nu se mai procedeze la ajustarea TVA de către aceasta, urmând ca restituirea banilor să constituie o problemă exclusiv a partenerilor, fără implicații fiscale.

Pe cale de consecință, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă.

b) În ceea ce privește relația cu SC Z SRL, SC X SRL a încheiat cu această societate două contracte comerciale privind prestarea de servicii, la obiectivul „.....”

Astfel, între părți a fost emisă factura seria ..... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei și factura seria ... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei pentru același obiectiv.

SC X SRL a înregistrat eronat în evidențele financiar contabile aferente lunilor iunie și august 2011 și a dedus în mod eronat TVA în suma totală de ... lei, înscrisă în cele două facturi emise de SC Z SRL ..., întrucât această societate nu a fost înregistrată niciodată plătitoare de TVA.

Prin contestație, petenta susține că S.C.Z SRL a remis facturi fiscale purtătoare de TVA, că a achitat sumele incluzând TVA și că, în acest caz, răspunderea fiscală și penală revine emitentului facturilor.

**In drept,** sunt incidente prevederile Codului fiscal, după cum urmează:

“ART. 153 **Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) *Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform [art. 141](#) alin. (3).

#### ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#) sau documentele prevăzute la [art. 155<sup>1</sup>](#) alin. (1);”

Asa dupa cum se poate observa din textele mai sus citate, pentru ca un contribuabil sa-si exercite dreptul de deducere la bunurile livrate sau serviciile prestate, persoana care are calitatea de furnizor al bunurilor sau prestator al serviciilor trebuie sa fie o persoana impozabila care inscrie in factura fiscala codul fiscal potrivit caruia, este inregistrat in scopuri de TVA.

Neindeplinirea acestor conditii are ca efect neacordarea dreptului de deducere a TVA in scris in aceste facturi, pe cale de consecinta pentru acest capat de cerere contestatia urmand a fi respinsa.

c) In ceea ce priveste relatia cu SC Y SRL ..., organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a achiziționat în luna iunie 2010 un buldoexcavator pe șenile tip liebherr de la SC Y SRL – ..., cu factura ..... în valoare de ..... lei cu o TVA aferentă în sumă de ..... lei

Urmare a emiterii de către SC Y SRL a facturii ....., mijlocul fix a fost returnat societății la valoarea facturată inițial de ..... lei cu o TVA aferentă

în sumă de ....lei în roșu (acesta nefiind folosit urmare a identificării defectului major care a împiedicat utilizarea acestuia și ca urmare realizarea de venituri aferente) .

Prin contestatie petenta sustine ca „organul fiscal a stabilit ca obligatie suplimentara de plata intreaga suma de ... lei, TVA aferent mijlocului fix restituit”

In urma analizei efectuata de organele de solutionare, s-a constatat ca, in fapt, constatarea din Raportul de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea ca suplimentara a sumei de ... lei, ci doar la calcul de majorari si penalitati, dupa cum urmeaza:

„ ...pentru perioada iunie 2010-august 2011 organul de control a stabilit o diferenta suplimentara de TVA deductibila declarata eronat in suma totala de ... lei...pentru aceasta perioada organele de inspectie fiscala calculand majorari si penalitati de intarziere”,

astfel ca interpretarea petentei din contestatie este eronata.

d) In ceea ce priveste TVA aferenta casarii de active, in luna februarie 2011 societatea a casat bunuri de capital reprezentand vola , buldozer si excavator pe roti, aceste bunuri fiind achiziționate în luna februarie 2009 de la SC Y SRL din ..., conform facturii nr....., în valoare totală de .... lei ,din care TVA deductibilă ... lei, însă societatea nu a ajustat taxa deductibilă, așa cum prevede art.149 alin.(4) lit.d din Legea 571/2003 R privind Codul fiscal.

Prin contestatie petenta sustine ca la data achiziției bunurilor, 2009, respectiv la data casării acestora și valorificării ca fier vechi, februarie 2011, prevederile art.149 alin.4 lit.d din Legea 571/2003, instituie anumite excepții, prin punctele 1-4 si situația subscrisei se încadrează în excepția prevăzută de art.149 alin.4 lit.d pct.4.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.149 din Codul fiscal si Normele de aplicare a acestuia:

“ART. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital  
(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

.....  
...

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;”

Pct.54 Norme metodologice la art.149 Cod fiscal:

*“(7) Ajustarea prevăzută la art. 149 alin. (4) și (5) din Codul fiscal nu se efectuează în situația în care sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. a), b) și d) din Codul fiscal referitoare la livrarea către sine, precum și în situația în care nu are loc o livrare de bunuri în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, **cu excepția casării activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital** în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.”*

Pct.6 Norme metodologice la art.128 Cod fiscal:

*“(13) Prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere, nu se aplică în situațiile în care, conform art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, nu se consideră că are loc o livrare de bunuri cu plată.”*

Asa dupa cum rezulta din aplicarea textelor de lege de mai sus, in situatia casarii activelor corporale fixe se aplica ajustarea TVA dedusa, cu atat mai mult cu cat exceptia ajustarii ar fi fost aplicabila in situatia in care nu ar fi avut loc o livrare de bunuri cu plata. In acest sens inasa, au fost emise de catre SC X SRL facturile nr. .... in valoare de ..... lei , nr. .... in valoare de ... lei si nr. ... in valoare de ... lei pentru care nu s-a colectat TVA.

Astfel, ajustarea de catre organele de inspectie fiscala a TVA dedusa la achizitia bunurilor de capital casate este conforma cu prevederile legale, fapt pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa.

Intrucat, asa cum am aratat in preambulul deciziei de solutionare, petenta nu precizeaza suma pe care intelege sa o conteste si temeiurile de drept pe baza carora organul de solutionare se investe in analiza intregii Decizii de impunere, se constata ca , din suma totala de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, petenta nu aduce argumente si motive decat pentru suma de ... lei, conform celor analizate in prezenta, astfel ca pentru diferenta de ... lei, contestatia va fi respinsa, fara a mai fi analizate motivele de fapt si de drept.

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei, aferente TVA in suma de ... lei , sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120

*Dobânzi*

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120<sup>1</sup>\*)

*Penalități de întârziere*

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia “accesoriul urmeaza principalul” si avand in vedere ca prin contestatie petenta nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora, nu face referire la nr.de zile luat in calcul, procentul utilizat, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa.

3. Cu privire la capatul de cerere reprezentand contestatia impotriva Dispozitiei de masuri nr.....

In speta sunt aplicabile prevederile art.206 si 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;

Art. 213 Soluționarea contestației

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

Prin contestatie petenta nu aduce niciun argument referitor la motivul contestarii Dispozitiei de masuri nr....., nu face vorbire despre corectitudinea si legalitatea intocmirii Dispozitiei contestate, astfel ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului in solutionare.

Mai mult, potrivit art.209 alin.(2) din Codul de procedura fiscala,

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

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. ... nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, încheiată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. ... se

### **D E C I D E :**

1. Respingerea, ca neintemeiată, a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr..... emisa de AJFP Hunedoara-Inspectie Fiscala pentru suma de .... lei, reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- .... lei – dobanzi de intarziere;
- .... lei – penalitati;
- .... lei – TVA;
- .... lei – dobanzi de intarziere;
- ... lei – penalitati.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL, cu sediul in ..., ....., judetul ... .
- DGRFP Timisoara - AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala.

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...