



DECIZIA NR. 328 DIN \_\_\_\_\_

Privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr.... emisa de Activitatea de inspectie fiscala Bacau in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de inspectie fiscala Bacau cu adresa nr...., inregistrata la institutia noastra sub nr...., contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr. ....

Suma contestata este ... lei si reprezinta:

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

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura domnului..., in calitate de reprezentant legal al SC X SRL, semnatura acestuia fiind insotita de stampila unitatii.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I.Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. ..., petenta arata urmatoarele:

Obligatiile fiscale suplimentare sunt compuse astfel:

-referitor la taxa pe valoarea adaugata suma contestata este ... lei cu dobanzile si penalitatile aferente si este compusa din ... lei aferenta facturilor in copie si ... lei aferenta unui numar de trei imobile achizitionate.

-referitor la impozitul pe profit suma contestata este ... lei cu dobanzile si penalitatile aferente si este aferent facturilor in copie.

In motivarea contestatiei, petenta arata, **cu privire la raportul de inspectie fiscala**, ca organul fiscal nu a admis la deducere suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata unor facturi Ystituite, in urma pierderii acestora, dar care nu aveau inscrisa mentiunea "Ystituit" ci "conform cu originalul".

Petenta considera ca impunerea utilizarii obligatorii a unui cuvânt (Ystituit si nu conform cu originalul) nu a fost ideea principala a legiuitorului. Altfel spus, inscrierea cuvântului "Ystituit" nu este conditia "suficienta si necesara" pentru inregistrarea in contabilitate a unor documente Ystituite.

Aceste bunuri sau servicii fac parte din fluxul economic, comercial ale unei entitati, sunt generatoare de plus valoare, sunt incluse in bunurile sau serviciile vandute respectiv prestate altor entitati. Aceste vanzari, respectiv prestari conduc in final la inregistrarea si plata de impozite si taxe catre bugetul statului. Faptul ca nu este o conditie exclusiva inscrierea cuvântului "Ystituit" a fost confirmat de catre instantele de judecata in actiuni ale altor societati comerciale, fiind date numeroase sentinte civile in acest sens, sentinte invocate de petenta ca fiind "autoritate de lucru judecat".

**Cu privire la Capitolul III Taxa pe valoarea adaugata-punctul d)**, petenta arata ca organul fiscal nu a admis la deducere suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de SC Y SA Bacau, reprezentand contravaloarea a trei imobile: casa poarta+bariera intrare, ghereta portar si punct dispecer.

In contestarea neaprobarii nedeductibilitatii acestei sume petenta se bazeaza pe unul din principiile contabile generale si anume principiul prevalentei economicului asupra juridicului, respectiv faptul ca informatiile prezentate in situatiile financiare trebuie sa reflecte realitatea economica a evenimentelor si tranzactiilor, nu numai forma lor juridica, principiu inscris in Ordinul Ministrului Finantelor nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate.

Dupa invocarea punctelor 35 si 36 ale cap. V din Ordinul mai sus aratat, petenta arata ca intre SC X SA si SC Y SA a intervenit in anul 1999 o vanzare de teren si mijloace fixe in suma totala de ... lei fara TVA.

Din punct de vedere **juridic** tranzactia a fost inscrisa in contractul de vanzare cumparare dintre cele doua societati autentificat sub nr. ..., iar din punct de vedere **economic si fiscal** tranzactia a fost contabilizata in baza facturii fiscale ... fiind individualizate in mod distinct 15 pozitii. Tranzactia inscrisa in forma juridica nu corespunde cu tranzactia economica deoarece in cadrul

aceleiasi sume de ... lei au fost enumerate in plus cateva active si in minus alte active independente de cladiri.

Tot din punct de vedere economic, in noiembrie si decembrie 2004 in baza facturilor fiscale emise de SC Y SA sunt inregistrate in contabilitate un numar de trei cladiri: casa poarta+bariera intrare(bariera intrare nu exista in 1999) ghereta poarta si punct dispecer.

In acest sens, petenta sustine ca trebuie aplicat principiul prevalentei economicului asupra juridicului, intrucat efectele economice si de natura fiscala ale fiecarei din cele doua tranzactii(1999 si 2004) au fost inregistrate in contabilitate la momentul producerii lor. Petenta mai arata si faptul ca bariera intrare nu exista in 1999, ea fiind realizata in 2004, motiv pentru care a nu accepta deducerea tva-ului aferent acestei imobilizari pe motiv ca "valoarea sa a fost inclusa in factura din 1999", este total eronata. Astfel, petenta sustine ca respectiva tranzactie din 1999 - atat economic cat si juridic- a fost supusa, impreuna cu intreaga activitate a societatii, unui control fiscal complet in anul 2001.

In acelasi context petenta arata ca situatia celor trei imobile a fost adusa in discutie si cu prilejul unor verificari ale Directiei de impozite si taxe locale Bacau. Concluzia a fost ca economicul a prevalat juridicului, mai precis s-a constatat ca pentru aceste imobile bugetul local a incasat impozitul pe cladiri de la persoana juridica care le avea in patrimoniu din punct de vedere economic (si nu juridic) respectiv de la SC Y SA Bacau.

Deasemenea, petenta arata ca in timpul inspectiei fiscale din 2005 si in legatura cu cele trei imobile s-a efectuat un control incrucisat la SC Y SA, constatandu-se urmatoarele:

-valoarea totala de inventar a celor trei imobile in decembrie 1999 era de ... lei cu amortizari de ... lei.

-in decembrie 2003, SC Y SA Bacau a procedat in baza prevederilor legale la reevaluarea acestor cladiri , valoarea lor cumulata de inventar devenind ... lei cu amortizari de ... lei.

-in ianuarie 2004, au fost receptionate investitiile la doua din cele trei cladiri, valoarea lor cumulata de inventar devenind ... lei cu amortizari de ... lei.

-in noiembrie 2004, a fost receptionata si investitia la cea de-a treia cladire aici fiind inclusa si "bariera intrare" astfel incat valoarea cumulata de inventar a celor trei cladiri a devenit ... lei cu amortizari de ... lei.

La data intocmirii celor doua facturi -noiembrie si decembrie 2004-de vanzare a cladirilor, acestea aveau valoarea cumulata neamortizata de ... lei valoarea tranzactiei fiind ... lei.

Avand in vedere aceasta situatie, petenta sustine ca rationamentul corect ar fi fost sa nu se accepte la deducere tva-ul aferent valorii de inventar din 1999(cand organul fiscal presupune ca a fost inclusa valoarea aceasta in valoarea altor imobilizari)-adica (...-...)\*19%=... lei, si sa accepte la deducere

TVA-ul pentru restul valorilor adaugate acestor cladiri prin investitii si reevaluari pana in 2004.

Fata de constatarea organului de inspectie fiscala:

*"la emiterea facturii initiale, (...) nu a in scris imobilele in cauza, ca si pozitie, dar s-au inclus in valoarea tranzactiei de ... lei(...) valoarea celor trei imobile fiind repartizata pe celelalte pozitii inscrise in factura"*.

petenta face urmatoarele comentarii:

1.pe baza caror principii, rationamente sau calcule s-a ajuns la aceasta concluzie?

2.care este punctul de vedere al organului fiscal in legatura cu imobilizarea "bariera intrare", dat fiind faptul ca tva-ul aferent a fost considerat nedeductibil?

3.conform organului fiscal, pe ce pozitii a fost repartizata valoarea celor trei imobile?Pe cea a imprejmuirilor din prefabricate beton (dupa o deductie logica de genul imprejmuire =gard=casa poarta?) sau poate pe una din pozitiiile -retele canalizare sau poate instalatie electrica de iluminat exterior?

4.solicitam clarificarea acestei repartizari pentru corecta inregistrare in contabilitate. Consideram ca nu este corect sa se impuna nedeductibilitatea tva-ului aferent, atat timp cat baza de impozitare are o valoare de inregistrare individualizata care a fost acceptata in cadrul inspectiei fiscale. Cu alte cuvinte, ce valoare de inregistrare ar trebui sa aiba cele 18 imobilizari, cunoscut fiind faptul ca unele trebuie inscrise in declaratiile de impozite si taxe locale, si toate, mai putin terenul au durate de amortizare diferite.La urmatoarea verificare fiscala, cum va aprecia organul de control corectitudinea amortizarii inregistrate in contabilitate?

**II.**Prin raportul de inspectie fiscala nr. ... s-a efectuat inspectia fiscala partiala pentru ducerea la indeplinire a masurilor stabilite de Ministerul Finantelor Publice -Agentia Nationala de Administrare Fiscala-Directia generala de solutionare a contestatiilor prin Decizia nr. ... privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice-Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr. ...

La capitolul **III Constatari fiscale, punctul Taxa pe valoarea adaugata**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele vis-a-vis de aspectele contestate de petenta:

In conformitate cu prevederile art. 149, alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si art. 82, alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de ... lei avand urmatoarea componenta:

-suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna octombrie 2004, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;

-suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna noiembrie 2004, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;

- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna decembrie 2004, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;
- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna ianuarie 2005, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;
- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna februarie 2005, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;
- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna martie 2005, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;
- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna aprilie 2005, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;
- suma de ... lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA pentru luna mai 2005, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr....;

In ceea ce priveste **suma de ... lei**, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

In perioada verificata, respectiv 01.01.2001-31.08.2003, petenta a inregistrat TVA deductibila in suma de ... lei aferenta facturilor fiscale in copie xerox sau primite prin fax inregistrate in contabilitate prin incalcarea prevederilor art. 19 din OUG nr. 17/2000, pct. 10.12. lit. a) din HG nr. 401/2000, art. 62, alin.(1), art. 145, alin.(8) din Legea nr. 571/2003 si pct. 51, alin.(1) al titlului VI din HG nr. 44/2004

Fata de inregistrarea acestor documente organul de inspectie fiscala constata faptul ca reconstituirea nu s-a facut cu respectarea prevederilor lit. F pct. 29, lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998 si lit. E, pct. 28-32 din OMFP nr. 1850/2004, motiv pentru care nu a admis deducerea TVA in suma de ... lei.

In ceea ce priveste **suma de ... lei**, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

In lunile noiembrie si decembrie 2004, SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila in suma totala de ... lei aferenta facturilor fiscale emise de SC Y SA, reprezentand contravaloare imobile:"casa poarta si bariera intrare, ghereta portar si punct dispecer".

In urma verificarii documentelor existente la SC X SRL s-a constatat ca societatea a incheiat cu SC Y SA contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. ..., imobile autentificate la acea data in Cartea Funciara sub nr. ... in vederea dobandirii dreptului de proprietate asupra acestora, valoarea totala a contractului fara TVA fiind ... lei(RON).

La emiterea facturii fiscale initiale, SC Y SA nu a in scris imobilele in cauza, ca si pozitie, dar s-au inclus in valoarea tranzactiei de ... lei(RON), fara TVA, convenita de ambele parti, valoarea celor trei imobile fiind repartizata pe celelalte pozitii inscrise in factura.

Ulterior, in lunile noiembrie si decembrie 2004 SC Y SA a emis facturile fiscale in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei, reprezentand

contravaloare imobile:"casa poarta&bariera intrare, ghereta portar&punct dispecer", care nu au fost incluse in obiectul facturii initiale.

Pentru clarificarea aspectelor mentionate, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... se precizeaza ca s-a efectuat un control incrucisat la SC Y SA avand ca obiectiv verificarea legalitatii intocmirii acestor facturi fiscale.

Constatarile au fost consemnate in procesul verbal inregistrat la organul fiscal sub nr.....

Din analiza celor constatate prin actele de control mentionate, precum si din documentele prezentate la actuala inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala a constatat ca SC Y SA a emis in mod eronat facturile fiscale privind vanzarea celor trei imobile, in lunile noiembrie si decembrie 2004, avand in vedere ca aceste imobile au fost incluse ca valoare in factura initiala, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ..., imobile intabulate in Cartea Funciara sub nr. ... pe numele SC X SRL.

Avand in vedere aceasta situatie, in baza prevederilor art. 128, alin. (1) si (2) care definesc **livrarea de bunuri si bunurile**, art. 134, alin.(3), art. 155, alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, precum si ale pct. 59, alin.(3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea TVA in suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta contravalorii imobilelor:"casa poarta&bariera intrare, ghereta portar&punct dispecer" inscrise in facturile fiscale emise in lunile noiembrie si decembrie 2004 de catre SC Y SA.

Prin decizia de impunere nr. ... au fost calculate la capitolul taxa pe valoarea adaugata majorari de intarziere aferente in suma totala de ... lei.

La capitolul **III Constatari fiscale, punctul Impozit pe profit**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele vis-a-vis de aspectele contestate de petenta:

In perioada verificata SC X SRL a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei(RO), in baza facturilor fiscale in copie xerox/fax, considerate de organul de inspectie fiscala drept cheltuielil nedeductibile din punct de vedere fiscal, astfel:

**-in anul 2001**-petenta a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei aferente facturilor fiscale in copie xerox/fax, incalcand astfel prevederile art. 4, alin.(6), lit. m) din OG nr. 70/1994 si lit. F, pct. 29 din OMFP nr. 425/1998.Totodata societatea nu a procedat la Ystituirea documentelor pierdute, conform lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998.

**-in anul 2002**-petenta a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei aferente facturilor fiscale in copie xerox, incalcand astfel prevederile art. 4, alin.(6), lit. m) din OG nr. 70/1994, art. 9, alin(7), lit. j) din Legea nr. 414/2002 si lit. F, pct. 29 din OMFP nr. 425/1998.Totodata societatea nu a procedat la restituirea documentelor pierdute, conform lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998.

**-in anul 2003**-petenta a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei aferente facturilor fiscale in copie xerox/fax, incalcand astfel prevederile art. 9, alin(7), lit. j) din Legea nr. 414/2002 si lit. F, pct. 29 din OMFP nr. 425/1998. Totodata societatea nu a procedat la reconstituirea documentelor pierdute, conform lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998.

**-in anul 2004**-petenta a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei aferente facturilor fiscale in copie xerox, incalcand astfel prevederile art. 21, alin.(4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si lit. E, pct. 27 din OMFP nr. 1850/2004. Totodata societatea nu a procedat la reconstituirea documentelor pierdute, conform lit. E, pct. 32 din OMFP nr. 1850/2004.

Pentru incalcarea prevederilor legale mai sus amintite, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar aferent acestor cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei.

Prin decizia de impunere nr. ... au fost calculate la capitolul impozit pe profit majorari de intarziere aferente in suma totala de ... lei.

**III.** Luand in considerare sustinerile petentei, masurile dispuse de organul fiscal teritorial precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

SC X SRL are sediul social in orasul Bacau, strada..., nr.....

Perioada verificata a fost 01.01.2001-31.12.2004.

**1. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal SC X SRL datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala precum si accesoriile aferente contestate in suma de ... lei.**

In fapt,

prin contestatia formulata petenta arata referitor **la suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi restituite**, ca impunerea utilizarii obligatorii a unui cuvânt (reconstituit si nu conform cu originalul) nu a fost ideea principala a legiuitorului. Altfel spus, inscrierea cuvântului "reconstituit" nu este conditia "suficienta si necesara" pentru inregistrarea in contabilitate a unor documente reconstituite.

Cu privire la **suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de SC Y SA Bacau, reprezentand contravaloarea a trei imobile: casa poarta+bariera intrare, ghereta portar si punct dispecer**, petenta arata ca deductibilitatea acestei sume se bazeaza pe unul din principiile contabile generale si anume principiul prevalentei economicului asupra juridicului, respectiv faptul ca informatiile prezentate in situatiile financiare

trebuie sa reflecte realitatea economica a evenimentelor si tranzactiilor, nu numai forma lor juridica, principiu inscris in Ordinul Ministrului Finantelor nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate.

Principiul prevalentei economicului asupra juridicului trebuie aplicat si pentru faptul ca efectele economice si de natura fiscala ale fiecarei din cele doua tranzactii(1999 si 2004) au fost inregistrate in contabilitate la momentul producerii lor. Petenta mai arata si faptul ca bariera intrare nu exista in 1999, ea fiind realizata in 2004, motiv pentru care a nu acceptat deducerea tva-ului aferent acestei imobilizari pe motiv ca "valoarea sa a fost inclusa in factura din 1999", este total eronata.

In drept,

### **Referitor la suma de ... lei**

Asa cum rezulta din documentele dosarului, SC X SRL a dedus in perioada 01.01.2001-31.08.2003, TVA deductibila in suma de ... lei aferenta facturilor fiscale in copie xerox sau primite prin fax.

Raportand aceste operatiuni contabile la fiecare din perioada in care s-au produs, vis-a-vis si de actele normative in vigoare in fiecare perioada, constatam incalcarea urmatoarelor prevederi legale:

Art. 19 lit.a) din OUG nr. 17/2000:

**"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:**

**a) sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;"**

Pct. 10.12 lit. a) din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

**"10.12. Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa justifice prin documente legal intocmite cuantumul taxei.**

**Documentele legale sunt:**

**a) exemplarul original al facturii fiscale sau, dupa caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotararii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile si serviciile cumparate de la furnizorii din tara;"**

Art. 62 din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:



**"(1) Documentele legale prevazute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, in baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise in baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997..."**

Art. 145 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

**"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, intocmita potrivit art. 155 alin. (4);"**

Pct. 51, alin.(1) din HG nr. 44/2003 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Deasemenea, in situatia de fata au fost incalcate si prevederile lit. F pct. 29 din OMFP 425/1998, conform carora:

**"Pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, operatiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, intocmite sau Ystituite potrivit prezentelor norme."**

Deasemenea in situatia de fata nu au fost respectate nici prevederile pct. 32, lit. F din OMFP 425/1998 si lit. E pct. 28 din OMFP nr. 1850/2004, privind registrele si formularele financiar-contabile conform carora:

**"32. Documentele reconstituite vor purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.**

**Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarilor in contabilitate."**

**"28. Orice persoana care constata pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligatia sa incunostinteze, in scris, in termen de 24 de ore de la constatare, conducatorul unitatii (administratorul unitatii, ordonatorul de credite sau alta persoana care are obligatia gestionarii unitatii respective)."**

Pct. 32 al aceleiasi litere E din OMFP nr. 1850/2004, prevede:

**"32. Documentele Ystituite vor purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea "YSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut Ystituirea.**

**Documentele Ystituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarilor in contabilitate."**

Intrucat la data controlului petenta nu a putut face dovada documentelor astfel reconstituite, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca SC X SRL nu poate beneficia de deducerea **tya in suma de ... lei**, intrucat nu a facut dovada legala a reconstituirii facturilor fiscale prezentate in timpul controlului in copie fax si in baza carora a dedus aceasta suma, urmand a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

### **Referitor la suma de ... lei**

Asa cum rezulta din documentele dosarului, situatia se prezinta astfel:

In baza contractului de vanzare cumparare incheiat intre SC Y SA in calitate de vanzator si SC X SRL in calitate de cumparator, autentificat sub nr. ... in fata notarului public Stefan Sorin Umbrurescu, intabulat in Cartea Funciara pe numele SC X SRL sub nr. ... cu incheierea nr. ... au fost vandute *"urmatoarele bunuri situate in Bacau, str...., nr...., jud. Bacau, avand nr. Cadastral..., intabulat in C.F. nr. ... a localitatii Bacau, respectiv o cladire construita din BCA, acoperit cu planseu beton, in suprafata de ... m.p., o cladire construita din BCA, acoperita cu planseu beton, in suprafata de ... m.p.(ghereta portar nr. Inventar ... si casa poarta si punct dispecer nr. Inventar...)* si o hala industrială, construita din beton cu elemente de rezistenta, respectiv stilpi beton armat, iar peretii din placi prefabricate cu o suprafata de ... m.p., acoperita cu planseu

*beton,(nr. Inventar...) impreuna cu suprafata de ... m.p. Teren aferent constructiilor, cu vecinii:..."*

Pretul acestei vanzari a fost conform contractului de ... lei(ROL), fara TVA, care a fost achitat conform intelegerii partilor, mai inainte de data autentificarii contractului, urmand ca dobanditoarea sa intre in stapanirea de drept si de fapt asupra bunurilor, incepand cu data autentificarii contractului.

Pe de alta parte, in data de 29.10.1999, SC Y SA a facturat catre SC X SRL cu factura fiscala nr. ...un numar de 15 mijloace fixe, parte din ele regasite in contarul de vanzare cumparare mai sus amintit, la valoarea din contract, respectiv ... lei(ROL), fara TVA.

Din analiza celor doua documente, constatam ca un numar de 3 mijloace fixe, respectiv ghereta portar, casa poarta si punct dispecer nu se regasesc in cuprinsul facturii fiscale, valoarea lor fiind fiind repartizata pe celelalte pozitii inscrise in factura.

Cu facturile fiscale seria ... si ... emise de SC Y SA catre SC X SRL in valoare totala de ... lei(ROL),[(... ROL+... ROL)] din care TVA in suma de ... lei(ROL), a fost facturata vanzarea imobilelor reprezentand:"casa poarta&bariera intrare-n nr. Inventar..., ghereta portar& punct dispecer- nr. Inventar ... respectiv ...", care nu au fost incluse in obiectul facturii din noiembrie 1999 dar apar in cuprinsul contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ....

Pentru clarificarea aspectelor mentionate, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... se precizeaza ca s-a efectuat un control incrucisat la SC Y SA avand ca obiectiv verificarea legalitatii intocmirii acestor facturi fiscale.

Constatarile au fost consemnate in procesul verbal inregistrat la organul fiscal sub nr. ... din care rezulta:

-valoarea totala de inventar a celor trei imobile in decembrie 1999 era de ... lei cu amortizari de ... lei.

-in decembrie 2003, SC Y SA Bacau a procedat in baza prevederilor legale la reevaluarea acestor cladiri , valoarea lor cumulata de inventar devenind ... lei cu amortizari de ... lei.

-in ianuarie 2004, au fost receptionate investitiile la doua din cele trei cladiri, valoarea lor cumulata de inventar devenind ... lei cu amortizari de ... lei.

-in noiembrie 2004, a fost receptionata si investitia la cea de-a treia cladire aici fiind inclusa si "bariera intrare" astfel incat valoarea cumulata de inventar a celor trei cladiri a devenit ... lei cu amortizari de ... lei.

Analizand speta in cauza, concluzionam urmatoarele:

Potrivit art. 969 din Codul civil "conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante". Deci, un contract incheiat legal reprezinta vointa partilor si trebuie respectat intocmai de acestea.

In principiu, vanzarea cumpararea este un contract consensual potrivit art. 1295 din Codul Civil si translativ de proprietate, dar trebuie ca partile sa nu fi

amanat transferul proprietatii printr-o clauza speciala pentru un moment ulterior incheierii contractului, lucru care in speta de fata nu s-a intamplat.

Astfel, transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor a fost efectuat in momentul autentificarii contractului, respectiv la data de ... in fata notarului public..., intabulat in Cartea Funciara pe numele SC X SRL sub nr. ... cu incheierea nr...., motiv pentru care intocmirea celor doua facturi fiscale din lunile noiembrie si decembrie 2004 nu se justifica, intrucat la acea data SC X SRL era deja proprietara celor trei imobile.

In baza situatiei mai sus prezentata, concluzionam ca tranzactia economica din 1999 efectuata intre cele doua societati a reprezentat o livrare de bunuri inclusiv pentru cele trei imobile in cauza, iar in acest sens actele normative aplicabile speței in cauza precizeaza urmatoarele:

Art. 128, alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal,

**"(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.**

**(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie."**

Potrivit prevederilor art. 134 alin.(3) din acelasi act normativ,

**"(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute in prezentul titlu."**

iar in conformitate cu prevederile art. 155, alin.(1) si (2) din acelasi Cod Fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003,

**"(1) Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate catre fiecare beneficiar.**

**(2) Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestari de servicii cel mai tarziu pana la data de 15 a lunii urmatoare celei in care prestarea a fost efectuata."**

In intelesul acestei prevederi legale, la pct. 59, alin.(3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, se precizeaza:

**"(3) În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de**

**proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile."**

In concluzie, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca transferul dreptului de proprietate a celor trei imobile s-a efectuat in decembrie 1999, iar intocmirea celor 2 facturi fiscale din noiembrie si decembrie 2004 seria ...si ... emise de SC Y SA catre SC X SRL de vanzare a acelorasi imobile nu a avut baza legala, motiv pentru care nu a admis deducerea tva inscrisa in cele doua documente, iar pe cale de consecinta urmeaza sa se respinga contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

Fata de solicitarea petentei privind clarificarea repartizarii celor trei imobile inscrise in contract, pentru corecta inregistrare in contabilitate, precizam ca aceasta repartizare nu intra in competenta organului de inspectie fiscala si nici in cea a organului de solutionare a contestatiei, intrucat valoarea totala a pozitiilor inscrise in contractul de vanzare cumparare in suma de ... RON cat si repartizarea acestei valori pe fiecare din pozitiile inscrise in contract reprezinta vointa partilor si trebuie respectata intocmai de acestea.

**Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata contestata, in suma de ... lei,** precizam urmatoarele:

Prin decizia de impunere nr. ..., la capitolul taxa pe valoarea adaugata s-a stabilit un debit suplimentar in suma de ... lei cu majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata petenta contesta doar debitul de ... lei cu majorarile de intaziere aferente in suma de ... lei.

In vederea clarificarii acestui aspect, am solicitat punctul de vedere al organului de inspectie fiscala, care prin adresa nr...., revine cu calculul accesoriilor aferente sumei contestate, respectiv ... lei reprezentand majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere, care au fost calculate in mod legal conform urmatoarelor prevederi legale:

Art. 13 din OG nr. 11/1996, prevede:

**"Orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza plata unor majorari calculate pentru fiecare zi de intirziere, pina la data achitarii sumei datorate, inclusiv.**

**In cazul constatarii unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorarilor de intarziere incepe cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta, pina in ziua platii inclusiv."**

Art. 13 din OG nr. 26/2001, prevede:

**"Pentru achitarea cu intarziere a obligatiilor bugetare, debitorii datoreaza majorari de intarziere, calculate pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data realizarii sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale in vigoare."**

Art. 13 din OG nr. 61/2002, prevede:

**"(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare, la care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv."**

Art. 14 din OG nr. 61/2001, prevede:

**"(1) Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobanzilor, penalitatilor de orice fel si a amenzilor, se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare celei in care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor si/sau a penalitatilor."**

Art. 114 din OG nr. 92/2003 prevede:

**"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."**

Art. 120 din OG nr. 92/2003, prevede:

**"(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor."**

In consecinta, cu privire la acest capat de cerere, al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata, precizam urmatoarele:

Pentru suma de ... lei, reprezentand ... lei majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere, urmeaza sa se respinga contestatia ca fiind neintemeiata, in timp ce pentru suma de ... lei reprezentand accesorii aferente debitului necontestat si asupra carora asupra carora petenta nu prezinta argumente de fapt si de drept, urmeaza sa se respinga contestatia ca fiind deasemenea neintemeiata.

Avand in vedere situatia mai sus prezentata, urmeaza sa se respinga contestatia pentru capatul de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata, **ca fiind neintemeiata** pentru suma de ... lei reprezentand:

-... lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-... lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-... lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar,

-... lei reprezentand accesorii aferente debitului necontestat asupra carora petenta nu prezinta argumente de fapt si de drept.

**2.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal SC X SRL datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspectie fiscala precum si accesoriile aferente contestate in suma de ... lei.**

In fapt, motivatiile petentei fata de acest capat de cerere sunt cele prezentate si in cuprinsul motivatiilor referitoare la taxa pe valoarea adaugata, si se concretizeaza in ideea ca impunerea utilizarii obligatorii a unui cuvânt (reconstituit si nu conform cu originalul) nu a fost ideea principala a legiuitorului. Altfel spus, inscrierea cuvântului "reconstituit" nu este conditia "suficienta si necesara" pentru inregistrarea in contabilitate a unor documente reconstituite.

In drept,

In perioada verificata SC X SRL a inregistrat in contabilitate cheltuieli aferente facturilor fiscale in copie xerox/fax in suma de ... lei(RON), dupa cum urmeaza:

**-in anul 2001-** suma de ... lei;

- in anul 2002- suma de ... lei;
- in anul 2003- suma de ... lei;
- in anul 2004- suma de ... lei.

Fata de inregistrarea acestor documente, asa cum am precizat si la subpunctul privind analiza taxei pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala constata faptul ca reconstituirea nu s-a facut cu respectarea prevederilor lit. F pct. 29, lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998 si lit. E, pct. 28-32 din OMFP nr. 1850/2004.

Deasemenea, raportand aceste operatiuni contabile la fiecare din perioada in care s-au produs, vis-a-vis si de actele normative in vigoare in fiecare perioada, constatam incalcarea si a urmatoarelor prevederi legale:

Art. 4, alin.(6), lit. m) din OG nr. 70/1994:

**"(6) In intelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:  
m) cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare, conditiile de document justificativ;"**

Art. 9, alin.(7), lit. j) din Legea nr. 414/2002:

**"(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:  
j) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii;"**

Art. 21, alin.(4), lit.f) din Legea nr. 571/2003, prevede:

**"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:  
f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"**

Pentru incalcarea prevederilor legale mai sus amintite, in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar aferent acestor cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei.

**Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit, in suma de ... lei**, precizam urmatoarele:



Prin decizia de impunere nr. ..., la capitolul impozit pe profit s-a stabilit un debit suplimentar in suma de ... lei cu majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata petenta contesta doar debitul de ... lei cu majorarile de intarziere aferente, insa cuantumul majorarilor de intaziere contestate este in scris ca fiind totalul accesoriilor din decizia de impunere.

In vederea clarificarii si a acestui aspect, am solicitat punctul de vedere al organului de inspectie fiscala, care prin adresa nr...., revine cu calculul accesoriilor aferente sumei contestate, respectiv ... lei reprezentand majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere, care au fost calculate in mod legal conform urmatoarelor prevederi legale: art. 13 din OG nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, art. 13 din OG nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, art. 13 si 14 din OG nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art. 114 si 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In consecinta, pentru suma de ... lei, reprezentand ... lei majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere, urmeaza sa se respinga contestatia ca fiind neintemeiata, in timp ce pentru suma de ... lei reprezentand accesorii aferente debitelor necontestate, asupra carora petenta nu prezinta argumente de fapt si de drept, urmeaza sa se respinga contestatia ca fiind deasemenea neintemeiata.

Avand in vedere situatia mai sus prezentata, urmeaza sa se respinga contestatia pentru capatul de cerere referitor la impozitul **ca fiind neintemeiata** pentru suma de ... lei reprezentand;

- ... lei -impozit pe profit;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei- reprezentand accesorii aferente debitului necontestat asupra carora petenta nu prezinta argumente de fapt si de drept.

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate si in baza prevederilor art. 114,120, 176, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185 si 186 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 19 lit.a) din OUG nr. 17/2000, pct. 10.12 lit. a) din HG nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 62 din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 4, alin.(6), lit. m) din OG nr. 70/1994, art. 9, alin.(7), lit. j) din Legea nr. 414/2002, art. 128, alin.(1) si (2), art. 21, alin.(4), lit.f), art. 134 alin.(3), art. 145 alin.(8), art. 155,

alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 51, alin.(1), pct. 59, alin.(3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, art. 969 si 1295 din Codul civil, art. 13 din OG nr. 11/1996, art. 13 din OG nr. 26/2001, art. 13 si 14 din OG nr. 61/2002, lit. F pct. 29, lit. F, pct. 30-34 din OMFP nr. 425/1998 si lit. E, pct. 28-32 din OMFP nr. 1850/2004 precum si ale prevederilor pct. 9.5 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC X SRL ca fiind **neintemeiata, pentru suma totala de ... lei** reprezentand:

-... lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-6.239 lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-1.619 lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-... lei -impozit pe profit;

-979 lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit contestat;

-232 lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit contestat;

-17.249 lei- reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata necontestata;

- 2.675 lei- reprezentand accesori aferente impozitului pe profit necontestat.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de sase luni de la comunicare.

Director Executiv,  
Mircea Muntean

Avizat  
Biroul Juridic si Contencios  
Nicolae Sicoe

