



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 343 / 2012

privind soluționarea contestației depusă de
SC .X.SA din .X. – în insolvență
înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906789/18.05.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala X, prin adresa nr..X./10.05.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/18.05.2012, asupra contestației formulata de **SC .X.SA (fosta SC .X. SA) din .X.**, str.X, nr.X judetul .X., J08/X/1991, CUI X, prin Administrator Special .X. desemnat prin Hotărârea AGA din data de 04.05.2010, anexată în copie la dosarul cauzei.

SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-BV .X./29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspectie fiscala în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-BV .X./29.02.2012 în urma reverificării dispusă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ca urmare a desființării Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

Contestatia a fost inregistrata la organele de inspectie fiscala sub **nr..X./13.04.2012**, dupa cum rezulta din stampila aplicata de Serviciul Registratura pe prima pagina a contestatiei, astfel ca, in raport de data luarii la cunostinta despre Decizia de impunere nr.F-BV .X./29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, respectiv **15.03.2012**, potrivit mentiunii olografe și semnăturii reprezentatului societății de pe adresa nr.141/09.03.2012, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulata de SC .X.SA.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspectie fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012, societatea susține următoarele:

1) Contestatoarea susține că la pct.1, 2, 3, 4, 8, 9, 10 și 12 din Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012 s-a reiterat concluzia controlului efectuat anterior și consemnat în Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru care este formulată acțiune și se află pe rolul Curții de Apel .X..

2.) Societatea arată că la pct.5 și pct.7 din Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012 s-a observat necesitatea reanalizării situației de fapt fiscale, constatandu-se ca se impune luarea masurii inventarierii mijloacelor fixe ce nu au putut fi identificate cu ocazia cercetarii la fata locului de catre organele de inspectie fiscală, cu obligația de a corecta situatia amortizarii fiscale și rezultatul exercițiilor financiare 2005 și 2006, stabilindu-se termen de solutionare.

3. Societatea contestă pentru anul 2005 suma de .X. lei, fata de suma inscrisa la punctul X în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012, respectiv .X. lei.

Societatea arată că suma de .X. lei reprezintă contravaloare materiale de construcții livrate în anul 2005 de SC X SA către SC .X. SA (SC .X.SA), materiale care au fost folosite pentru realizarea lucrărilor de construcții și pentru vânzare la terți, suma reprezentând diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate în anul 2005 pe centrul de cost E03.

Contestatoarea susține că centralizarea veniturilor și cheltuielilor societății s-a efectuat pe centre de cost simbolizate de la E01 la E99. Datorită volumului mare de lucrări înregistrările contabile au fost efectuate de mai mulți angajați, care nu au înregistrat corect veniturile și cheltuielile pe centre de cost (E01 - E99), fapt dovedit de faptul că la momentul la care organele de inspecție fiscală au solicitat explicații referitoare la centrul de cost E03, pe acest centru de cost erau înregistrate numai cheltuieli.

Valoarea materialelor de construcții livrate de SC .X. SA și centralizate pe centrul de cost E03 au fost folosite pentru vânzarea la terți și pentru realizarea lucrărilor de construcții pentru care SC .X. SA (SC .X.SA) avea încheiate contracte cu diversi beneficiari (lucrările realizate în anul 2005 au fost de peste 20 milioane de euro).

Având în vedere volumul foarte mare de documente (facturi și situații de lucrări) societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală la momentul solicitării numai situația livrărilor la terți în valoare de .X. lei înregistrate ca venituri pe centrul de cost E02, cheltuielile pe E03 rămânând pe centrul de cost E03 o cheltuielă de .X. lei reprezentând contravaloare materiale de construcții livrate de SC X SA și folosite la realizarea lucrărilor de construcții pentru diversi beneficiari.

Societatea susține că întrucât evidența veniturilor și cheltuielilor pe centre de cost (E) nu a fost ținută corect, a prezentat organelor de inspecție fiscală situația tuturor livrărilor de materiale de construcții de la SC X SA care au fost înregistrate pe cheltuieli la SC .X. SA (SC .X.SA), identificând aceste materiale în situațiile de lucrări anexe la facturile întocmite către beneficiar realizând astfel corespondența între cheltuieli și venituri.

Pe total an 2005, situația se prezintă astfel :

Valoare materiale livrate de SC X SA = .X. lei

Din aceste materiale :

vânzări la terți = .X. lei

folosite la lucrări decontate = .X. lei

Total = .X. lei.

de unde rezultă că valoarea veniturilor realizate este mai mare decât cheltuielile înregistrate aceste valori includ și centrul de cost E03 analizat.

De asemenea, contestatoarea susține că, ulterior inspecției fiscale, a refăcut contabilitatea în sensul înregistrării corecte a cheltuielilor și veniturilor pe centrul de cost E03 rezultând venituri în sumă de .X. lei, cheltuieli în sumă de .X. lei și profit în sumă de .X. lei pe anul 2005.

4. În ceea ce privește constatările de la pct.13 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012 contestatoarea susține că lucrările menționate și descrise au fost facturate în cursul anului 2010 cu factura fiscală seria BVEDP .X. din 05.12.2010.

Contestatoarea solicită să se analizeze consecințele fiscale ale includerii acestor cheltuieli nedeductibile pentru anul 2008 și deductibilitatea acestora atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și a taxei pe valoare adăugată.

Societatea arată că deși prin Decizia nr..X./29.06.2011 s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 față de argumentele societății prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012 nu s-au avut în vedere aceste argumente și s-a revenit la aceleași constatări din raportul de inspecție fiscală anterior.

Contestatoarea susține că suma de .X. lei reprezintă cheltuielile aferente modernizărilor și întreținerii Stadionului .X. aparținând Asociației X X, considerată de organele de inspecție fiscală nedeductibilă, și constau în cheltuieli cu materiale, întreținerea gazonului și modernizări care s-au facturat cu factura nr..X./05.12.2010 în valoare de .X. lei + TVA, realizându-se corespondența între cheltuielile efectuate și veniturile realizate.

Societatea contestatoare susține că suma de .X. lei este deductibilă urmând a fi calculate majorări de întârziere pentru perioada de la data înregistrării pe costuri până la data facturării acestora, iar TVA se va reconsidera în același mod.

De asemenea, susține că TVA aferentă acestor achiziții este deductibilă la momentul achizițiilor, atât timp cât aceste lucrări au fost facturate integral la 05.12.2010, exercițiu fiscal în care veniturile vor fi reconsiderate drept venituri neimpozabile fiscal, iar TVA se consideră TVA colectată și înregistrată în decont în luna decembrie 2010.

Ca urmare a celor prezentate contestatoarea susține că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012, în suma de .X. lei, nu mai poate fi considerată fără drept de deducere, atâta timp cât întreaga sumă se facturează și se colectează TVA, având în vedere că bunurile sunt ale societății și produc venituri din lucrări prestate.

Societatea susține că nu datorează nici majorările de întârziere în suma de .X. lei.

Totodată, societatea susține că deși s-a prezentat un contract de sponsorizare, s-au anulat și lucrările ce au fost facturate în data de 05.12.2010.

5. Referitor la punctul 14 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.02.2012, se aduc argumentele:

Suma de .X. lei reprezinta lucrari de asfaltare executate de SC .X. SA și reprezinta lucrarile in subantepriza preluate pe costuri de SC .X. SA (SC .X.SA) pentru beneficiarul SC .X. SA si facturate acestuia cu factura nr..X./12.01.2010 in valoare de .X. lei + TVA de .X. lei, in anexa careia se afla situatiile de lucrari care includ si aceasta asfaltare.

Pentru ca aceasta valoare a fost inclusa pe costuri fara a se constitui venituri din variatia stocurilor, in exercitiul 2008, dar in anul 2010 societatea a facturat lucrarile efectuate plus valoarea lucrarilor de asfaltare in suma de .X. lei.

Potrivit celor prezentate, societatea susține că organele de inspectie fiscala nu au analizat corect faptul generator pentru taxa pe valoarea adăugată si au calculat majorari de intarziere de .X. lei, de la data de 25.04.2008 pana la data de 12.01.2010, data facturarii lucrarilor catre SC .X. SRL.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că faptul generator pentru TVA în sumă de .X. lei din facturile de la SC .X. SRL intervine la data prestării serviciilor, respectiv faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrari sau dupa caz la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar - asa cum se prevede la art.134 alin.(1) si (2) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și arată că întreaga lucrare s-a facturat si acceptat in data de 12.01.2010 de catre SC .X. SRL, inclusiv lucrarile de asfaltari susținând că nu înțelege calculul majorarilor de intarziere in suma de .X. lei, pe perioada 25.04.2008-12.01.2010.

De asemenea, prezintă în susținere situatia de lucrari - asfalt drumuri si platforme - componenta facturii emisa in data de 12.01.2010 care prezintă atat semnatura beneficiarului SC .X. SRL, cat si semnatura si stampila prestatorului SC .X.SA, si nu semnatura si stampila SC .X. SA care si-a schimbat denumirea in data 19.11.2009, conform Certificatului de inregistrare mentiuni.

Societatea susține că facturile au fost emise de SC .X. SRL in data de 01.08.2008, de 21.10.2008 si de 03.11.2008, de la aceste date au fost calculate majorări de întârziere aferente TVA, care nu sunt datorate.

6. Referitor la punctul 15 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.02.2012 societatea susține că nu a contestat cele constatate și apreciază ca sumele odata stabilite prin Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, sunt legale.

Față de cele precizate societatea consideră că bugetul statului nu a fost prejudiciat cu sume stabilite prin decizia de impunere contestată și ca urmare solicită admiterea contestației ca fiind netemeinică și nelegală.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-BV .X./29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Directiei generale a finanțelor publice a

judetului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, s-au stabilit debite suplimentare în baza urmatoarelor constatări din Raportul de inspectie fiscală nr.F-BV .X./29.02.2012:

Perioada supusa inspectiei fiscale generale a fost:

- **01.01.2005-31.12.2009** pentru impozit pe profit,
- **01.01.2006-31.12.2009** pentru taxa pe valoarea adaugata.

IMPOZIT PE PROFIT

1. S-a constatat că în luna august 2005 SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile suma de .X. lei, in baza facturii nr.X/10.08.2005 emisa de SC .X. SRL, reprezentand „diferenta valoare lucrari executate conform contract nr..X./08.10.2005”.

Prin Contractul de tranzactie nr..X./08.10.2005 incheiat intre SC .X.SA in calitate de debitor si SC .X. SRL in calitate de creditor, prin care se face trimitere la pretul din contractul de subantrepriza nr..X./28.09.2000, partile au stabilit de comun acord ca SC .X.SA in calitate de antreprenor are de achitat subantreprenorului SC .X. SRL suma de .X. lei, din care se compenseaza suma de .X. lei, debitul restant ramas fiind de .X. lei, la care se adauga diferenta valorica la lucrarile executate reprezentând .X. lei + taxa pe valoarea adăugată, suma rezultata de .X. lei se va stinge in continuare prin compensare ca urmare a Contractului de vanzare cumparare nr..X./08.10.2002

Organele de inspectie fiscală au constatat că suma de .X. lei nu poate fi justificata, întrucât *„nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, efectuarea, cat si concretizarea-materializarea lor, perioada de timp in care s-au efectuat, astfel incat sa se poata constata ca sumele inregistrate au fost corect stabilite, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a acestora, motiv pentru care nu-si insuseste punctul de vedere formulat de catre agentul economic.”*

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Organele de inspectie fiscală au constatat că în luna mai 2005 SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile suma de .X. lei in baza facturii BV VDW nr..X./30.05.2005 emisa de SC .X. .X. SA, reprezentand „c/val transport elicopter”.

In justificare societatea a prezentat in copie factura fiscală nr..X./30.05.2005 si anexele aferente, respectiv foile de zbor care poarta antetul .X., din analiza cărora a rezultat că factura este emisa de SC .X. SA care a prestat

serviciile catre .X. .X., iar ca urmare a neprezentarii altor documente in sustinerea justificarii nu s-a putut stabili realitatea si legalitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuarii lor in scopul obtinerii de venituri.

SC .X. SA, referitor la aspectele constatate isi exprima in scris punctul de vedere în sensul: *“suma de .X. lei transport cu elicopterul, facturate de la .X. .X. proprietarul elicopterului...anexele la aceasta factura sunt emise de catre .X. operatorul de zbor care asigura obtinerea aprobarilor de zbor de la autoritatea aeronautica si care asigura si pilotul ptr. elicopter. Deplasarile s-au efectuat la punctele de lucru ale societatii si la .X. pentru conducerea societatii in principal ptr. dl. .X. Presedintele –Director General al SC .X. S.A”*.

Pe baza documentelor prezentate, respectiv factura emisa de .X. .X. - societate ce face parte din grupul .X. - si foile de zbor emise de catre .X. anexate facturii, si ca urmare a neprezentarii altor documente nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuarii lor in scopul obtinerii de venituri.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum de .X. reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terti, conform art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2005 SC .X.SA au inregistrat in contul 628.21 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei in baza facturii BV VDO nr..X./30.06.2005 emisa de SC .X. SA reprezentand lucrari executate/remedieri executate si amenajari.

Din analiza documentelor anexate facturii organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile de remediere si amenajari s-au efectuat la sediul administrativ din incinta platformei industriale SC .X. SRL, iar agentul economic nu a prezentat documente relevante in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli, neputându-se stabili corect, daca aceste servicii au fost prestate efectiv pentru SC .X. SA si nu pentru alta/alte societati din cadrul grupului care au sediul administrativ in aceeași locatie unde s-au prestat efectiv serviciile la care se face referire in factura.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a inregistrat nejustificat cheltuielile cu serviciile prestate de terti in suma de .X. lei, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4) S-a constatat că SC .X.SA a înregistrat în contul 628.21 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", respectiv 625.21 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" contravaloarea biletelor de avion pentru deplasări externe în suma de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X. pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasări, deconturi de justificare și alte documente, din care să rezulte că persoanele care au efectuat deplasarea au calitatea de angajat, precum și locul și scopul deplasării, neputând face astfel dovada faptului că aceste deplasări au fost efectuate în interesul societății.

Ca urmare, în baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2005, pe baza facturii BV VFB nr..X./01.09.2005 emisă de SC .X. BV SA, reprezentând utilaje, s-au înregistrat în evidențele contabile ale SC .X.SA următoarele operațiuni:

poz. 418 din jurnal ctb 2 303.01 = 401.01 .X. lei

poz 420 din jurnal ctb 2 603.21 = 303.01 .X. lei

Din analiza anexei atasate la factura în care se prezintă analitic bunurile aprovizionate s-a constatat că o parte din acestea, respectiv în sumă de .X. lei (.X. – .X.) reprezintă mașini și utilaje, bunuri de natura mijloacelor fixe și nu bunuri de natura obiectelor de inventar așa cum le-a considerat și înregistrat SC .X.SA.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, s-a constatat că utilajele achiziționate cu factura seria BV VFB nr..X./01.09.2005 se regăsesc în listele de inventariere ale societății, dar o parte dintre acestea nu au putut fi identificate de către organele de inspecție fiscală, neavând elemente de identificare, respectiv număr de inventar, procese verbale de predare primire sau orice alte caracteristici tehnice cu care să poată fi identificate. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul amortizării fiscale doar pentru mijloacele fixe care au putut fi

identificate cu numere de inventar inscriptionate pe ele si si in evidentele scrise, detinute de gestionarul aflat la sectia garaj.

Pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate, respectiv pompa de zugravit, pompa de apa, aparat de indreptat otel, masina de fasonat otel (2 buc.), masina de taiat otel (2 buc.), masina de gaurit agentul economic are obligatia, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificarile si completarile, să procedeze la inventarierea corecta a mijloacelor fixe aflate in patrimoniul si implicit la calculul amortizării potrivit art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a), b), c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si corectarea exercitiilor financiare.

Valoarea de intrare a mijloacelor fixe identificate de organele de inspectie fiscală este de .X. lei la care s-a calculat amortizare în valoare totală de .X. lei.

Data intrării in patrimoniul potrivit facturii este 01.09.2005, durata normala de functionare fiind cuprinsa intre 2 si 4 ani și calculul amortizării se prezintă astfel:

- roaba mecanica 2 ani* 12 luni= 24 luni

valoarea lunara a amortizării : X lei /24 luni= X lei

valoarea amortizare anul 2005 : X lei * 3 luni= X lei

valoarea amortizare anul 2006 : X lei * 12 luni= X lei

valoarea amortizare anul 2007 : X lei * 9 luni= X lei

Total amortizare 2005-2007 X lei

- placa compactoare 3 ani* 12 luni= 36 luni

valoarea lunara a amortizării : .X. lei /36 luni = X lei;

valoarea amortizare anul 2005 : X lei * 3 luni = X lei;

valoarea amortizare anul 2006 : X lei * 12 luni = X lei

valoarea amortizare anul 2007 : X lei * 12 luni = X lei

valoarea amortizare anul 2008 : X lei * 9 luni = X lei

Total amortizare 2005-2008 .X. lei

- restul utilajelor 4 ani* 12 luni= 48 luni

valoarea lunara a amortizării : X lei /48 luni= X lei

valoarea amortizare anul 2005 : X lei * 3 luni = X lei

valoarea amortizare anul 2006 : X lei * 12 luni = X lei

valoarea amortizare anul2007 : X lei * 12 luni = X lei

valoarea amortizare anul2008 : X lei * 12 luni = X lei

valoarea amortizare anul2009 : X lei * 9 luni = X lei

Total amortizare 2005-2009 X lei

S-a constatat că, similar, pe baza facturii BV VDO nr.X/30.09.2005 emisa de SC .X. SA, reprezentând contravaloare mobilier, s-au inregistrat in evidentele contabile urmatoarele operatiuni :

poz 892 din jurnal ctb 2 303.01 = 401.01 X lei

poz 894 din jurnal ctb 2 603.21= 303.01 X lei.

Din analiza anexei atasate la factura in care se prezinta analitic bunurile aprovizionate s-a constatat ca o parte din acestea sunt de natura obiectelor de inventar, respectiv în suma de X lei, iar altele sunt de natura mijloacelor fixe, respectiv **în suma de .X. lei, care nu este deductibilă fiscal.**

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscală nu au putut identifica aceste achiziții deoarece SC .X.SA functioneaza in cladirea administrativa a SC .X. SRL (societate afiliata), care detine la randul ei in proprietate spatiile de birouri cu mobilier fara ca acesta sa prezinte numar de identificare, prin urmare nu s-a putut identifica mobilierul care apartine SC .X. SRL si care este in proprietatea SC .X. SA. Ca urmare, nu s-a putut proceda la calculul amortizarii fiscale pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate, iar agentul economic are obligatia, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificarile si completarile, să procedeze la inventarierea corecta a mijloacelor fixe aflate in patrimoniu si implicit la calculul amortizarii potrivit art.24 alin.(1) si alin.(2) lit. a), b), c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si corectarea exercitiilor financiare.

Totodată, s-a constatat că, in anul 2007, societatea a inregistrat in contul 303 "*materiale de natura obiectelor de inventar*", respectiv in contul 603 "*cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*", contravaloarea unor mijloace fixe amortizabile in suma de .X. lei, astfel:

- factura nr..X./19.02.2007 emisa de catre SC .X. SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de 2.266 lei, reprezentand sistem de calcul Windows;
- factura nr..X./19.02.2007 emisa de catre SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand imprimanta HP;
- factura nr..X./14.02.2007 emisa de catre SC .X.SA, in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand masina de gaurit;
- factura nr..X./24.05.2007 emisa de catre SC X SRL, in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentand imprimanta HP.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste cheltuieli, **in suma de .X. lei, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007**, potrivit art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a), b), c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele constatate, in conformitate cu art.24 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, SC .X. SA a inregistrat nejustificat pe cheltuieli suma de **X lei (X + .X. + .X.)** reprezentând contravaloarea unor bunuri de natura mijloacelor fixe si nu bunuri de natura obiectelor de inventar.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala nu au putut identifica aceste achiziții din aceleași considerente și nu au putut proceda la calculul amortizării fiscale, **ramanând in sarcina agentului economic efectuarea inventarierii corecte a patrimoniului si calcularea amortizarii fiscale odata cu corectarea exercitiilor financiare la care se refera.**

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca:

I- suma de X lei aferenta facturilor prezentate mai sus este nedeductibila fiscal potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum a fost stabilită prin Decizia de impunere nr..X./29.11.2010;

II- urmare verificarii efectuate s-a stabilit ca pentru mijloacele fixe identificate de in suma de X lei, s-a calculat amortizarea fiscala deductibila potrivit art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- anul 2005 suma de .X. lei,
- anul 2006 suma de X lei,
- anul 2007 suma de X lei,
- anul 2008 suma de X lei,
- anul 2009 suma de X lei,

III- suma de X lei reprezentand diferenta dintre valoarea totala a mijloacelor fixe inregistrate in conturile de cheltuieli ca obiecte de inventar si valoarea mijloacelor fixe pentru care s-a calculat amortizarea fiscala ($X-X=X$), ramane in sarcina agentului economic să identifice fiecare mijloc fix in parte, să calculeze amortizarea fiscala si să corecteze exercitiile financiare la care se refera.

Ca urmare, s-a dispus măsura inventarierii mijloacelor fixe ce nu au putut fi identificate cu ocazia cercetării la fata locului ramanand in sarcina agentului economic să identifice fiecare mijloc fix in parte, să calculeze amortizarea fiscala si să corecteze exercitiile financiare la care se refera.

6. S-a constatat, ca in registrele jurnal intocmite pentru fiecare luna, pentru operatiunile contabile 601.21 "Cheltuieli cu materiile prime" = 301.01 "Materii prime" sunt inscrise corespunzator codurile centrelor de cost pentru care s-au facut inregistrarile contabile respective, coduri numerice de la E1 la E 99.

Centrele de cost care corespund acestor coduri sunt atat sectiile sau subunitatile pe care le detine agentul economic (sectia de utilaje E07, sectia mecanizare E05, sectia SPI E51, depozit Noua E55, etc.), cat si santierele in care agentul economic a efectuat lucrari de constructii montaj in baza contractelor de

antrepriza sau subantrepriza incheiate cu diversi beneficiari (santier X E42, santier Hotel X E81, santier X E95, santier X E93, santier X E57, santier Showroom .X. E97, etc.).

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie din cadrul DGAMC .X. cu ocazia verificarilor efectuate s-au solicitat agentului economic documentele justificative pentru lucrarile de constructii-montaj, respectiv contracte incheiate cu diversi beneficiari, facturi, situatii de lucrari, devize de executie si documentele intocmite privind contabilitatea de gestiune, in vederea verificarii elementelor de cheltuieli inregistrate in evidentele contabile corespunzatoare fiecarui centru de cost in parte, corelarea pe centre de cost ale acestora cu devizele si situatiile de lucrari, cu documentele primare de descarcare a gestiunilor materiale (unde este cazul), cu momentul executiei efective, inregistrarea si decontarea productiei in curs, etc..

S-a constatat că agentul economic nu conduce evidenta contabila de gestiune, nu reflecta productia neterminata așa cum se prevede la art.(1) alin.(1) si alin.(6) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu OMP nr.1826/2003. Din analiza centrelor de cost, pentru corelarea veniturilor realizate cu cheltuielile aferente, a rezultat că pentru centrele de cost ce reprezinta santiere pentru realizarea obiectivelor contractate in baza contractelor incheiate cu diversi beneficiari care nu fac parte din grupul .X., s-au emis facturi catre acestia cu inregistrarea concomitenta pe venituri, dar pentru societatile afiliate care fac parte din grupul .X. nu se pot delimita cheltuielile si nu se pot corela cu veniturile obtinute de agentul economic pe anii 2005 si 2006, pentru lucrarile executate societatilor din grup. Astfel, s-a efectuat o analiza detaliata a centrului de cost E03 ce reprezinta subunitatea "balastiera X", pe anii 2005 si 2006, însă nu au fost prezentate documente din care sa rezulte cu claritate momentul și locul unde au fost consumate materialele achizitionate de la SC Prefa SA.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscală au constatat că:

In cursul anului 2005 societatea a inregistrat in evidentele contabile prin formula contabila 601.21 = 301.01 cheltuieli corespunzatoare centrelor de cost ce au indicative de la E01... E99, centrele de cost care corespund acestor coduri sunt atat sectiile sau subunitatile pe care le detine agentul economic (sectia de utilaje E07, sectia mecanizare E05, sectia SPI E 51, depozit Noua E55, etc.), cat si santierele in care agentul economic a efectuat lucrari de constructii montaj in baza contractelor de antrepriza sau subantrepriza incheiate cu diversi beneficiari (santier X E42, santier X E81, santier X E95, santier X E93, santier X E57, santier X.X. E97, etc..

S-a constatat că în perioada verificată nu au fost respectate prevederile art.(1) și (6) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu OMP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a elementelor de cost corespunzătoare lucrărilor efectuate și a celor aflate în curs de execuție.

Din analiza documentelor prezentate s-a constatat că pentru beneficiarii persoane juridice ce nu fac parte din grupul .X., respectiv nu sunt afiliate, agentul economic întocmește situații de lucrări periodice, în care sunt specificate elementele de cost în funcție de natura lor (cheltuieli materiale, cheltuieli cu manopera, cheltuieli indirecte), ce sunt facturate pe măsura ce lucrările sunt acceptate de beneficiar.

În cursul anului 2005, agentul economic a înregistrat pe cheltuieli, respectiv prin articolul contabil 601.21=301.01, contravaloarea facturilor emise de SC Prefa SA, și care reprezintă diferența materiale de construcții, cum ar fi: plăci granit, betoane, agregate pentru beton, pavele, BCA de clasă, stalpi beton, boltari, plăci gard, etc., toate aceste cheltuieli acumulându-se pe centrul de cost E03, respectiv subunitatea balastieră X. Valoarea totală a achizițiilor de materii prime și materiale de la SC X SA, este în sumă de X lei destinate centrelor de cost de la E01 la E99. Din valoarea de X lei, suma de X lei reprezintă materiale destinate lucrărilor de construcții efectuate de societatea verificată care au putut fi identificate ca fiind consumate pe diverse șantiere. De exemplu: factura nr..X./01.06.2005 în valoare de X lei-betoane-șantier Hotel X E81; factura nr..X./28.10.2005 în valoare de X lei – betoane- șantier X E93; factura nr. X/22.07.2005 în valoare de X lei - BCA – șantier X E57.

Materialele în sumă de X lei au fost înregistrate pe centrul de cost E03 din care - materialele în valoare de .X. lei au fost destinate vânzării directe către terți (marfuri), reflectate în venituri în contul 701, fără a mai fi trecute prin gestiunea de marfuri, acestea fiind vândute direct din gestiunea de materiale.

Diferența de .X. lei reprezintă materiale achiziționate de la SC X SA, în anul 2005, înregistrate în conturile de materii prime și materiale concomitent cu trecerea acestora pe seama cheltuielilor cu materii prime și materialele fără a fi justificate cu documente din care să rezulte că au fost utilizate la execuția de lucrări de construcții sau că au fost vândute ca mărfuri.

Organele de inspecție fiscală precizează că, deși agentul economic susține că după prima inspecție fiscală a refăcut contabilitatea de gestiune în sensul înregistrării corecte a cheltuielilor și veniturilor pe centrul de cost E03, rezultând venituri în sumă de .X. lei, cheltuieli în sumă de .X. lei și profit în sumă de .X. lei pe anul 2005, din verificări nu a rezultat că facturile emise de SC X SA, în sumă de .X. lei, se regăsesc în situațiile de lucrări, ci doar faptul că agentul economic a transferat costurile de pe un centru de cost pe altul. Organele de inspecție fiscală au

incercat corelarea facturilor de intrari/achizitii de materiale de la SC .X. SA cu bonurile de consum si situatiile de lucrari intocmite pentru beneficiarii lucrarilor executate de SC .X. SA, fara a putea insa corela cantitatile de materiale achizitionate cu cele consumate, deoarece societatea nu are o evidenta scriptica detaliata. De exemplu, s-a incercat verificarea intrarii unei anumite cantitati de beton care sa se regaseasca ca fiind consumata in situatiile de lucrari intocmite. Ca urmare, suma de .X. lei, aferenta anului 2005, reprezinta cheltuieli pentru care agentul economic nu a prezentat documente din care sa rezulte ca materialele au fost utilizate in realizarea lucrarilor, acestea neputand fi identificate in situatiile de lucrari, drept pentru care suma de .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

In mod similar, pentru anul 2006, agentul economic a inregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentând cheltuieli pentru care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca materialele au fost utilizate pentru realizarea lucrarilor, materialele neputand fi identificate in situatiile de lucrari, drept pentru care suma de .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare.

7. Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X.SA a inregistrat in evidentele contabile contravaloarea ratelor de leasing extern achitate catre .X. , în sumă de .X. lei, în care este cuprinsă și dobânda aferentă în sumă de .X. lei, care se scade din suma totală, rămânând suma de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat ca in luna aprilie 2005 s-a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturii nr..X. /19.04.2005, emisa de .X. SA, in valoare de .X. lei ce reprezinta valoarea reziduala aferenta unui autoturism marca .X. achizitionat in baza contractului de leasing financiar nr. .X. /2003.

Totodată, agentul economic a inregistrat in anul 2007 in contul 612 "cheltuieli cu locatiile de gestiune si chirii", facturi fiscale emise de .X. SRL, reprezentand rate de leasing aferente contractului de leasing financiar nr..X. /18.04.2003, in suma totala de .X. lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X. /19.11.2010, organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic a tratat aceste leasing-uri ca si leasing-uri operationale, și nu leasing financiar, inregistrand pe cheltuieli in contul 612 "cheltuieli cu locatiile de gestiune si chirii" valoarea acestor contracte, aceste cheltuieli in suma de .X. lei fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anii 2005 si 2007, potrivit art.25 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, având în vedere că ar fi trebuit sa fie

inregistrate in contabilitate ca mijloace fixe si sa se deduca cheltuielile cu amortizarea si dobanzile potrivit legii.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei (.X. +.X. +.X.) si a accesoriilor aferente organele de inspectie fiscala au procedat la analiza starii de fapt fiscale pe baza documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic.**

Pe baza documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca agentul economic a avut in derulare trei contracte de leasing pe care le-a inregistrat in evidentele contabile ca si leasing-uri operationale, respectiv aceste contracte au fost inregistrate in contul 612 "cheltuieli cu locatiile de gestiune si chirii" pe masura ratelor scadente.

Contractele de leasing sunt urmatoarele :

- contract de leasing financiar nr. .X. /021/2002, incheiat intre .X. AG ,persoana juridica austriaca in calitate de "locator" si SC .X. SA, in baza caruia s-au achizitionat 15 autovehicule model .X. si .X., valoarea contractului fiind de .X. , iar contravaloarea ratelor de leasing extern achitate catre .X. AG in anul 2005 au fost in suma de .X. lei din care dobanzi achitate in suma de .X. lei.

- contract de leasing financiar nr. .X. /2003 incheiat intre .X. SA in calitate de "locator" si SC .X. SA in calitate de "utilizator", in baza caruia s-a achizitionat un autoturism marca .X., in valoare de .X. lei .X. euro).

- contract de leasing financiar nr. .X. /18.04.2003 incheiat intre .X. SRL in calitate de "locator" si SC .X. SA in calitate de "utilizator", in baza caruia s-a achizitionat un autoturism marca .X., in valoare de .X. lei (.X. euro).

S-a constatat că agentul economic in mod eronat a inregistrat pe cheltuieli ratele de leasing pentru contractele de leasing financiar nr..X. /021/2002 si nr..X. /18.04.2003 si, respectiv valoarea reziduala pentru contractul de leasing financiar nr..X. /2003, contracte de leasing financiar pentru care potrivit art.25 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing financiar se face de către utilizator, cheltuielile fiind deductibile, potrivit legii. In cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda.

Prin urmare, s-a procedat la stabilirea valorii mijloacelor fixe intrate in patrimoniu, durata de functionare si respectiv amortizarea mijloacelor fixe ce fac obiectul contractelor de leasing financiar, urmand sa se efectueze recalcularea impozitului pe profit, astfel :

a) contract de leasing financiar nr. .X. /021/2002 in baza caruia s-au achizitionat 15 autovehicule, respectiv model .X. .X. 1998, 10 bucati la valoarea de .X. euro/buc. si model .X. .X. 1998, 5 bucati la valoarea de .X. euro/buc., fără TVA. Valoarea de intrare stabilita pentru fiecare tip de autovehicul in parte este de :

-X. euro * X lei = .X. lei * 10 buc. = .X. lei

-X. euro * X lei = .X. lei * 5 buc. = .X. lei

Total .X. lei

Data intrarii in patrimoniu potrivit contractului este 16.07.2002. Durata normala de functionare este de 6 ani, incepand cu data de 01.08.2002.

Calculul amortizarii este:

6 ani*12luni= 72 luni

valoarea lunara a amortizarii : .X. lei / 72 luni= .X. lei

valoare amortizare anul2002 : .X. lei * 5 luni= .X. lei

valoare amortizare anul2003 : .X. lei * 12 luni= .X. lei

valoare amortizare anul2004 : .X. lei * 12 luni= .X. lei

Total amortizare 2002-2004 .X. lei

Potrivit HG nr.2139/2004 se modifica durata de folosire a mijloacelor fixe, prin urmare organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea duratei normale de functionare, astfel:

Durata=[1- D consumata/D de viata veche] * D de viata noua= =[1- 29 luni/ 72 luni] * 48 luni= [1- 0,4028] * 48= 29 luni

Valoarea ramasa de amortizat la data de 01.01.2005: .X. lei - .X. lei =
.X. lei

valoare noua lunara a amortizarii : .X. lei /29 luni= .X. lei

valoare amortizare anul 2005: .X. lei * 12luni = .X. lei

Rezulta ca suma de .X. lei, inregistrata de agentul economic in contul 612, in anul 2005, reprezentand rate de leasing aferente contractului nr..X. /021/2002 este nedeductibila fiscal.

Suma de .X. lei reprezentand amortizarea mijloacelor fixe ce fac obiectul contractului mai sus prezentat, pe anul 2005, este deductibila fiscal potrivit art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea documentelor aferente acestui contract nr..X. /021/2002 s-a constatat ca, inclusiv in anul 2006, pana la finalizarea contractului, agentul economic a mai platit rate de leasing pe care le-a inregistrat in contul 612, rate de leasing care au fost considerate deductibile la calculul impozitului pe profit pentru perioadele la care se refera, cu ocazia inspectiilor fiscale anterioare.

Exemplu: poz.7 RJ B32 AFIN rata in suma de .X. lei din 24.05.2006 (E99).

Prin urmare, organele de inspectie fiscala nu pot recalcula baza impozabila pentru acest contract de leasing si in anul 2006, astfel incat, conform art.94 alin.(2)

lit.c) din OG nr.92/2003, dispune Masura 2, respectiv corectarea rezultatului exercitiului financiar al anului 2006 prin stornarea cheltuielilor inregistrate in contabilitate în contul 612 "cheltuieli cu chiriile" si înregistrarea corecta a amortizarii mijloacelor fixe ce fac obiectul contractului .X. I021/2002.

b). contract de leasing financiar nr..X. /2003, incheiat între .X. SA in calitate de "locator" si SC .X.SA in calitate de "utilizator", in baza caruia s-a achizitionat un autoturism marca .X., in valoare de .X. lei (.X. euro).

Valoarea de intrare a autoturismului este de:

-.X. euro* X lei = .X. lei

Data intrarii in patrimoniu, potrivit contractului, este 08.04.2003.

În perioada 08.04.2003 - 31.03.2005 societatea a inregistrat pe cheltuieli, in contul 612 "cheltuieli cu chiriile", in mod eronat, valoarea ratelor aferente contractului de leasing financiar nr..X. /2003, in valoare de .X. lei (.X. euro).

Valoarea ratelor de leasing achitate in perioada 08.04.2003 – 31.03.2005 este in suma de .X. lei si au facut obiectul inspectiei fiscale anterioare fiind considerate cheltuieli deductibile.

Organele de inspectie fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii amortizabile se va lua in considerare doar valoarea reziduala in suma de .X. lei inregistrata eronat in contul 612 "cheltuieli cu chiriile", reprezentand contravaloarea facturii nr..X. /19.04.2005, emisa de .X. SA.

Amortizarea va fi calculata incepand cu data de 01.05.2005, astfel:

Calcul amortizare :

4 ani* 12 luni= 48 luni

valoarea lunara a amortizarii : .X. lei 1481uni= .X. lei

valoare amortizare anul 2005 : .X. lei *

valoare amortizare anul 2006: .X. lei *

valoare amortizare anul 2007: .X. lei *

valoare amortizare anul 2008: .X. lei *

valoare amortizare anul 2009: .X. lei *

8 luni = .X. lei

12 luni = .X. lei

12 luni = .X. lei

12 luni = .X. lei

4 luni = .X. lei

Astfel, s-a constatat că suma de .X. lei, inregistrata in contul 612 "cheltuieli cu chiriile" reprezentand valoare reziduala aferenta contractului de leasing financiar nr..X. /2003 este nedeductibila fiscal si, totodata, amortizarea fiscala calculata aferenta contractului de leasing este deductibila fiscal potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Corectarea rezultatului exercitiilor financiare s-a efectuat pentru fiecare an in parte pana la amortizarea autoturismului ce face obiectul contractului de leasing nr..X. /2003, respectiv pana la data de 30.04.2009.

c). contract de leasing financiar nr..X. /18.04.2003 incheiat intre .X. SRL in calitate de "locator" si SC .X.SA in calitate de "utilizator", in baza caruia s-a achizitionat un autoturism marca .X., in valoare de .X. lei (.X. euro). Ratele achitate conform contractului de leasing financiar, in cursul anului 2007, sunt in suma totala de .X. lei.

Din documentele prezentate a rezultat ca acest contract de leasing financiar nr..X. /18.04.2003 este incheiat pe o perioada de 48 de luni, incepand cu data de 18.04.2003, plata ratelor efectuându-se lunar. Valoarea ratelor a fost inregistrata de agentul economic in contabilitate in contul 612 "cheltuieli cu chiriile". Valoarea de intrare a autoturismului este de :

$-.X. \text{ euro} * X \text{ lei} = .X. \text{ lei}$

Data intrarii in patrimoniu potrivit contractului este 18.04.2003. Durata normala de functionare este de 5 ani, incepand cu data de 01.05.2003.

Calculul amortizarii este :

$5 \text{ ani} * 12 \text{ luni} = 60 \text{ luni}$

valoarea lunara a amortizarii : $.X. \text{ lei} / 60 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$

valoare amortizare anul 2003 : $.X. \text{ lei} * 8 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$

valoare amortizare anul 2004 : $.X. \text{ lei} * 12 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$

Total amortizare 2003-2004 $.X. \text{ lei}$

Potrivit HG nr.2139/2004 se modifica durata de folosire a mijloacelor fixe, astfel că organele de inspectie fiscală au procedat la recalcularea duratei normale de functionare, astfel:

$\text{Durata} = [1 - 0 \text{ consumata} / D \text{ de viata veche}] * 0 \text{ de viata noua} =$

$= [1 - 20 \text{ luni} / 60 \text{ luni}] * 48 \text{ luni} = [1 - 0,3334] * 48 = 32 \text{ luni}$

valoare amortizare anul 2003 : $.X. \text{ lei} * 8 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$

valoare amortizare anul 2004 : $.X. \text{ lei} * 12 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$

Total amortizare 2003-2004 $.X. \text{ lei}$

Rezulta ca **suma de .X. lei, inregistrata in contul 612 "cheltuieli cu chiriile", reprezentand valoare rate leasing aferente contractului de leasing financiar nr..X. /18.04.2003, este nedeductibila fiscal**, iar suma de .X. lei reprezentand amortizarea pentru anul 2007 a mijlocului fix ce face obiectul contractului este deductibila fiscal potrivit art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea documentelor, s-a constatat ca inclusiv in anii 2005 si 2006, pana la finalizarea contractului, agentul economic a mai platit rate de leasing pe care le-a inregistrat in contul 612 "cheltuieli cu chiriile", considerate deductibile la

calculul impozitului pe profit pentru perioadele la care se refera, cu ocazia inspectiilor fiscale anterioare

Exemplu: poz. 366 RJ 01 factura nr..X. /20.07.2005 in suma de .X. lei RJ din 01.07.2005 (E05).

Prin urmare, organele de inspectie fiscala nu pot recalcula baza impozabila pentru acest contract de leasing din 01.07.2005 si in anul 2006, astfel incat, potrivit art.94 alin. (2) lit.c) din OG nr.92/2003 dispun **Masura 3, respectiv corectarea rezultatului exercitiilor financiare ale anilor 2005 si 2006, prin stornarea cheltuielilor inregistrate in contul 612 "cheltuieli cu chiriile" si inregistrarea corecta a amortizarii mijloacelor fixe ce fac obiectul contractului nr..X. /18.04.2003.**

8. Urmarea verificarii, s-au constatat urmatoarele :

Cheltuielile in suma de .X. lei (.X. +.X.) reprezentand cheltuieli cu chiria imobilului "pavilion administrativ" si teren aferent conform contractului de locatiune nr..X./ 02/28.12.2004, incheiat cu SC .X. SRL, au fost facturate de catre SC .X. SA - societate administrator al SC .X. SRL, cu care societatea verificata nu are incheiat contract de inchiriere pentru perioada 2005-2006.

SC .X.SA, a inregistrat in anul 2005 si anul 2006 suma totala de .X. lei (2005=.X. lei si 2006=.X. lei) reprezentand contravaloarea facturilor emise de catre SC .X. SA, cu mentiunea "chirie conform contract locatiune nr..X./02/28.12.2004".

Din verificarile efectuate s-a constatat ca in perioada 2005 -2006 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu chiriile facturate de catre SC .X. SA, dar nu a putut justifica aceste cheltuieli cu contract de subinchiriere incheiat intre SC .X. si SC .X. SRL, act de vanzare cumparare pentru imobilul descris mai sus, modul in care a devenit locator, modul prin care isi exercita dreptul de a subinchiria Corpul administrativ aflat in proprietatea SC .X. SRL in perioada 2007- 2009, documentele prezentate constând copii ale facturilor emise de SC .X. SRL catre SC .X. SA.

Agentul economic sustine ca a procedat astfel (a acceptat facturarea chiriei de catre SC .X. SA) deoarece SC .X. SA este societate administrator al SC .X. SRL, iar pentru respectarea prevederilor contractului de privatizare al SC .X. SRL si a programului de restructurare stabilit cu AVAS, s-a hotarat ca incepand cu luna iunie 2005 pana in decembrie 2006 facturarea chiriei pentru spatiul inchiriat de catre SC .X. SA, sa se efectueze de SC .X. SA- societate administrator, aceasta hotarare fiind validata prin Conventia nr.1266, intre cele trei societati.

Ca urmare, rezultă că SC .X. SA a facturat chiria catre SC .X. SA, iar pe facturi este inscrisa mentiunea "chirie conform contract locatiune nr..X./28.12.2004", desi SC .X. SA nu este decat administratorul SC .X. SRL, SC .X. SRL fiind proprietarul de drept al bunurilor care fac obiectul contractului, drept pentru care

aceste facturi nu pot avea calitatea de document justificativ care sa stea la baza inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor cu chiria.

Fata de cele prezentate, **rezulta ca suma de .X. lei (2005=.X. lei si 2006=.X. lei), inregistrata in contul 612 "cheltuieli cu chiriile", reprezentand contravaloare chirie conform contractului de inchiriere nr..X./02/2004, este nedeductibila fiscal** potrivit art.21 alin.(1) si (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

9. S-a constatat că SC .X. SA a depus declaratia initiala privind impozitul pe profit (101) inregistrata la organul fiscal sub nr..X./30.05.2006 in care la rândul 47 "diferenta de impozit pe profit datorat" este înscrisă suma de .X. lei si ulterior, in data de 22.06.2006, a depus declaratie rectificativa, in care la rindul 47 a raportat suma de .X. lei, o diminuare a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Din verificarea datelor inregistrate in balanta contabila la 31.12.2005, a celor raportate in ambele declaratii privind impozitul pe profit (101), respectiv cea initiala si cea rectificativa, s-a constatat ca SC .X.SA prin declaratia rectificativa a diminuat nejustificat suma raportata la rd 1 "*venituri din exploatare*" respectiv de la suma de .X. lei (cf declaratie initiala) la suma de .X. lei, **rezultând o diferenta in suma de .X. lei care a generat si diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.**

Referitor la aspectele constatate SC .X.SA susține că in anul 2005 trebuia diminuata raportarea in declaratia 101 a impozitului pe profit in valoare de .X. lei aferentă venitului neimpozabil de .X. lei pentru ca altfel in evidentele fiscale ramânea si cu impozitul suplimentar stabilit in urma inspectiei fiscale, iar pe anul 2005 nu se regulariza impozitul pe profit datorat cu venitul neimpozabil în sumă de .X. lei.

S-a constatat că potrivit prevederilor art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, SC .X.SA a diminuat nejustificat impozitul pe profit aferent anului 2005 cu suma de .X. lei întrucât diferentele de impozit pe profit generate de Decizia de impunere nr.97/2005 (inclusiv pentru anul 2004) s-au inregistrat in Fisa de evidenta pe platitor și putea fi contestat, iar din punct de vedere al declararii agentul economic nu a respectat prevederile legale, respectiv diferentele stabilite ca urmare a unei inspectii fiscale nu se raporteaza de catre agentul economic prin declaratiile fiscale.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

10. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în cursul anului 2006, contravaloarea facturilor emise de penitenciarul .X., reprezentind ”c/v munca prestata cu detinutii conform situatiei de plata pe luna...”, în sumă de .X. lei.

În urma verificărilor efectuate a rezultat ca detinutii au prestat servicii la stația de betoane X S.A (centru de cost E-60) și datorită neprezentării altor documente pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli nu s-a putut stabili realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării, cât și concretizarea - materializarea acestora astfel încât să se poată constata ca sumele înregistrate au fost corect stabilite, având în vedere că orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a acestora. Societatea a prezentat în susținere situații de plată și facturi.

Ca urmare, documentele prezentate nu au fost de natură să justifice aceste servicii astfel că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

11. S-a constatat că SC .X. SA a emis facturi fiscale către beneficiarul SC X S.A reprezentând contravaloare lucrări construcții-montaj – împrejmuire trotuar și borduri incinta SC .X. SRL, execuție infrastructura drum .X. – Noua, lucrări construcții-montaj modernizare cantina, modernizare secția 410, în baza Contractelor de antrepriza nr..X./27.03.2004 și nr..X./26.04.2006 încheiate între SC .X. SA în calitate de antreprenor și X S.A în calitate de beneficiar, reprezentată legal de administratorul unic SC .X. SA.

Contractul de antrepriza nr..X./27.03.2004 are ca obiect executarea de către antreprenor a lucrărilor de renovare, reamenajare și modernizare la obiectivul “*incinta uzina X .X. - cladire administrativa*” valoarea lucrărilor fiind de X Eur fără TVA.

Prin actele adiționale nr.X/25.04.2006, nr.X/01.09.2006 încheiate la contract, se împarte valoarea stabilită prin contract pe unele lucrări menționate, și se majorează valoarea contractului.

La cap. VII din contract "pretul" pct.7.3 se precizeaza :"*plata se va face in termen de 3 zile de la data facturarii. Factura se va emite la sfârșitul fiecărei luni și, la cererea expresă a beneficiarului va fi însoțită de situații de lucrări (aceste situații pot fi și parțiale)*".

Contractul de antrepriza nr..X./26.04.2006 încheiat între SC .X. SA în calitate de antreprenor și X S.A în calitate de beneficiar, (reprezentată legal prin administrator unic SC .X. SA) are ca obiect executarea de către antreprenor a lucrărilor privind obiectivul cantina – restaurant .X. din incinta uzina X .X., valoarea lucrărilor fiind de X Euro fără TVA.

Din verificarea operațiunilor contabile înregistrate în registrul jurnal, a fișelor de cont 332 corespunzător cu 711 cu privire la înregistrarea valorii la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, (332= 711) conform prevederilor legale cât și a normelor de aplicare, a rezultat că în anul 2006 societatea a efectuat o singură înregistrare contabilă, respectiv la data de 31.12.2006 prin jurnalul nr.4, operațiune de stornare în sumă de X lei cu explicația « *storno producție neterminată* ».

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu există posibilitatea verificării colectării cheltuielilor materiale reflectate în contabilitatea financiară ct 601.21 pentru acest centru de cost E 57 (înregistrate inițial pe baza facturilor de la furnizori, în contul de materiale 301.01 fără a se întocmi documentul de intrare/ieșire în gestiune, în unele situații fiind facturi de prestări servicii) la momentul angajării lor, delimitarea cheltuielilor în timp și pe destinații, corelarea cu situațiile de lucrări (în cazurile în care acestea sunt întocmite și cu evidența contabilă a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, pentru a se putea verifica destinația lucrărilor și a serviciilor pe centrele de cost (E1-E 99) cât și delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs, corelarea cu înregistrarea veniturilor din prestări servicii pe măsura efectuării lor, a stadiului de execuție pe baza situațiilor de lucrări.

Ca urmare, au stabilit că nu este nejustificată din punct de vedere fiscal operațiunea de stornare a sumei de **X lei** în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 și ale art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu punctul 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, din documentele contabile prezentate au rezultat aspectele:

- în luna septembrie 2005 agentul economic a efectuat înregistrarea contabilă: 331 = 711 X lei reprezentând valoarea situațiilor de lucrări întocmite pentru luna iunie 2005 și pentru luna iulie 2005.

- In luna decembrie 2006 agentul economic a inregistrat nota contabila 331=711 (-X lei) ce reprezinta stornarea productiei in curs, inregistrata in luna septembrie 2005.

S-a constatat că pentru lucrarile efectuate in lunile iunie si iulie 2005, si facturate in anul 2006 si anul 2007, societatea a prezentat facturile emise insotite de situatiile de lucrari din care rezultă că lucrarile inregistrate pe seama veniturilor din productia stocata in septembrie 2005, au fost executate pentru beneficiarul final SC .X. SRL, dar in mod eronat au fost stornate integral la finele anului 2006, respectiv in decembrie 2006.

S-a constatat că agentul economic avea obligatia diminuarii veniturilor din productia stocata doar cu suma de X lei, pentru care a fost emisă factura nr..X./30.06.2006, in anul 2006, iar pentru diferenta in suma de X lei avea obligatia diminuarii veniturilor din productia stocata in luna decembrie 2007 odata cu facturarea acestora, respectiv trecerea acestora pe venituri din lucrari si prestari de servicii.

S-a procedat la stabilirea bazei impozabile:

- pentru anul 2006 s-a avut in vedere ca suma de X lei reprezinta venituri impozabile, fiind facturata in iunie 2006;
- pentru anul 2007 s-a avut in vedere ca suma de X lei reprezinta venituri impozabile, fiind facturata in cursul anului 2007.

Față de cele prezentate și conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au **majorat baza impozabila cu suma de X lei reprezentând venituri din stocarea productiei in curs de executie stornata eronat de societate și s-a diminuat baza impozabila cu suma de X lei reprezentând repunerea costurilor aferente productiei facturata la finele anului 2006** tinandu-se cont si de indicatorii economico-financiari avuti in vedere la emiterea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 pentru anul 2006.

Corectarea rezultatului financiar pentru anul 2007 se efectueaza in mod similar prin majorarea bazei impozabile cu suma de X lei concomitent cu repunerea costurilor aferente productiei facturata in cursul anului 2007 potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

12. Organele de inspectie fiscală au constatat că în cursul anului 2007 si 2008, agentul economic inregistreaza in evidentele contabile, in conturile 641 "cheltuieli cu salariile personalului" si 645 "cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala", suma de X lei (X lei = anul 2007, X lei = anul 2008).

Aceste cheltuieli salariale reprezinta cheltuieli pe centrele de cost E99 si E91, ce au fost suportate de angajator pentru un numar mediu de salariati de 20, in anul 2007 si 63 angajati in anul 2008, care au desfasurat activitati la SC FC .X. si la cantina .X. care apartine SC .X. SRL.

Societatea sustine ca suma de X lei reprezinta cheltuieli efectuate cu salariile muncitorilor necalificati, care au lucrat la obiectivele de investitii ale societatii, fara a face dovada cu documente ca aceste persoane fizice au desfășurat activitate în favoarea societății, respectiv fara a factura aceste servicii catre cele doua societati beneficiare.

Fata de aspectele prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli cu salariile si contributiile la asigurarile sociale in suma totala de X lei, ale persoanelor care au deservit SC FC .X. SA si SC .X. SRL nu au legatura cu activitatea economica a SC .X.SA, intrucat nu apartin SC .X.SA și reprezinta cheltuieli nedeductibile pe anul 2007 in suma de X lei si pe anul 2008 in suma de X lei, potrivit art.21 alin.(1) si (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

13. S-a constatat că SC .X.SA a inregistrat suma de X lei, reprezentand cheltuieli de sponsorizare efectuate de societate in baza contractelor de sponsorizare incheiate cu beneficiarii acestor sponsorizari, respectiv fundatii, biserici, Universitatea X, Uniunea X, etc.

Aceste cheltuieli au fost stabilite de societate prin Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2008 ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, si deduse din impozitul pe profit datorat pentru anul 2008.

Totodata, s-a constatat ca in cursul anului 2008, SC .X.SA a inregistrat pe cheltuieli pe centrul de cost E94 Stadionul .X., respectiv in conturile 601.21” *Cheltuieli cu materiile prime*”; 602.1021 ”*Cheltuieli cu materiale consumabile*”; 603 ”*Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar*”; 605 ”*Cheltuieli privind energia si apa*”; 628 ”*Alte cheltuieli cu serviciile executate de tertii*”, etc. sume reprezentand obiecte de inventar, utilitati si servicii de intretinere a suprafetei de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului .X., cheltuieli in suma totala de **.X. lei.**

Conform Declaratiei 101 privind impozitul pe profit, depusa de societate pentru anul 2008, a realizat in anul 2008 un profit impozabil de X lei pentru care a datorat impozit pe profit in cota de 16% in suma de X lei si a scazut din impozitul pe profit datorat suma de X lei.

In consecinta, organele de inspectie fiscala, tinand cont de prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, au stabilit suma de **.X. lei** ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, s-a reanalizat situația de fapt fiscală și din documentele prezentate au rezultat cheltuielile efectuate ce au fost înregistrate în evidența contabilă pe centrul de cost E94, valoarea totală a acestor cheltuieli este în suma de .X. lei.

Potrivit art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008 și ținând cont inclusiv și de cheltuielile nedeductibile fiscale stabilite în urma inspectiei fiscale a rezultat că agentul economic poate deduce din impozitul pe profit suma de: X lei reprezentând limita a 3 la mie din cifra de afaceri dar nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat pe anul 2008 așa cum este prevăzut la art.21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modul de calcul fiind cheltuieli cu sponsorizarea: X lei + .X. lei = X lei
cifra de afaceri : X lei *3%0 = X lei
Impozit pe profit: X * 20%= X lei
sponsorizare deductibilă din impozitul pe profit: X lei.

Față de aspectele prezentate, baza impozabilă se majorează cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea nedeductibile fiscale potrivit art. 21 alin.(4), lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, totodată societatea are drept de deducere din impozitul pe profit datorat pentru anul 2008 a sumei de X lei (X + X) reprezentând sponsorizare, la stabilirea sumei deductibile se va ține cont și de faptul că agentul economic a diminuat impozitul pe profit datorat pentru anul 2008, prin declarația 101, cu suma de X lei ce reprezintă sponsorizare deductibilă în limita legii urmând ca impozitul pe profit în urma recalculării să se diminueze cu diferența în suma de X lei.

14. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X.SA a înregistrat în evidențele contabile în contul 628 “Cheltuieli executate de terți” suma de .X. lei, pe baza facturilor emise de SC .X. SRL, reprezentând contravaloarea situației de lucrări –drumuri interioare și platforma .X., în baza contractului de execuție lucrări nr.X/16.06.2008.

Aceste lucrări de amenajare drumuri – zona platforma X .X. - s-au efectuat pe platforma .X., și sunt proprietatea acestuia și nu proprietatea SC .X. SA, iar situațiile de lucrări anexate facturilor au fost acceptate de antreprenor SC .X. SA, fiind semnate și stampilate și de către beneficiarul SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea lucrărilor de asfaltare drumuri interioare și platforma .X. fara

a inregistra concomitent venituri din prestarile de servicii pe masura efectuării lor, astfel au stabilit ca suma este nedeductibila din punct de vedere fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 si ale art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de **X lei**, distribuit astfel:

- X lei pentru anul 2005,
- -X lei pentru anul 2006,
- X lei pentru anul 2007,
- X lei pentru anul 2008,
- X lei pentru anul 2009, precum și majorari de intarziere in suma de **X lei**

pana la data de 14.01.2010 conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, s-a reanalizat situația de fapt fiscală si din documentele prezentate a rezultat:

SC .X.SA in calitate de anteprenor general pentru realizarea obiectivului contractului nr..X./27.03.2004 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de beneficiar, incheie contractul nr.X/16.06.2008, cu SC X SRL in calitate de executant, pentru realizarea obiectivului amenajari drumuri - zona platforma X .X.. Lucrarile executate de catre SC X SRL au fost facturate catre SC .X. SA, astfel:

-situatia de lucrari nr.1 pentru lucrari de frezare asfalt si reparatii egalizari si strat de baza in valoare de X lei + TVA, cuprinsa in factura seria VS.X. nr.X/01.08.2008 in valoare de X lei + TVA

-situatia de lucrari nr.X/aug.+ sept. 2008 pentru lucrari de frezare asfalt si reparatii egalizari si strat de baza, uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime in valoare de X lei + TVA, cuprinsa in factura seria VS.X. nr.X/21.10.2008 in valoare de X lei + TVA

-situatia de lucrari nr.X/sept. 2008 finala, pentru lucrari de reparatii egalizari si strat de baza, uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime in valoare de X lei + TVA, cuprinsa in factura seria VS.X. nr.X/21.10.2008 in valoare de X lei + TVA

-situatia de lucrari nr.X/oct. 2008, pentru lucrari de uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime in valoare de X lei + TVA, cuprinsa in factura seria VS.X. .X..X/03.11.2008 in valoare de X lei + TVA

Valoarea totala facturata de catre SC X SRL este de .X. lei + TVA, valoare ce a fost inregistrata de catre SC .X. SA in evidentele contabile in contul 628 "cheltuieli cu serviciile prestate de terti".

Lucrarile efectuate de SC .X. SRL au fost refacturate cu factura seria .X.EOP nr..X./12.01.2010, in valoare de .X. lei +TVA, emisa de SC .X. SA catre SC .X. SRL, prin care se factureaza lucrari de construcții-montaj sectia 730, conform situatiei de lucrari.

Centralizatorul situatiilor de lucrari executate la sectia 730, cuprinde la pozitia 1 "asfalt situatia nr.1", din care fac parte situatiile de lucrari 1,2,3 si 4, intocmite de catre SC X SRL.

Potrivit situatiilor de lucrari, a facturilor si a contractului de executie constructii - montaj, a incheiat intre SC .X. SA si SC X SRL, lucrarile de asfaltare au fost efectuate pe platforma SC .X. SRL, lucrarile au fost inregistrate pe cheltuieli, in anul 2008, la SC .X. SA si au fost refacturate catre SC .X. SRL, abia in anul 2010.

Potrivit evidentei contabile, SC .X.SA, inregistreaza pe costuri valoarea serviciilor facturate de catre SC X SRL, fara a fi evidentiata la sfarsitul perioadei in contul de "lucrari si servicii in curs de executie", pe seama veniturilor din productia stocata.

În cursul anului 2008, societatea face o serie de inregistrari contabile pentru lucrarile si serviciile in curs de executie pe care le inregistreaza prin debitul contului 332 "lucrari in curs de executie" concomitent cu trecerea acestora pe seama veniturilor din productia stocata, respectiv contul 711 "variatiile stocurilor", astfel ca, la finele anului 2008, soldul contului 332 "lucrari in curs de executie" si respectiv a contului 711 "variatiile stocurilor" este in suma de X lei.

Din documentele prezentate s-a constatat ca in rulajul/soldul contului 332 "lucrari in curs de executie" si respectiv contului 711 "variatiile stocurilor", nu se regasesc situatiile de lucrari facturate de catre SC X SRL, deși legiuitorul obliga agentii economici sa evidentieze lucrarile si serviciile in curs de executie pe masura efectuării lor, iar lucrarile si serviciile nefacturate pana la sfarsitul perioadei sa se evidentieze in contul de lucrari si servicii in curs de executie pe seama veniturilor din productia stocata.

Fata de aspectele prezentate mai sus, **suma de .X. lei reprezinta venituri impozabile astfel că se majoreaza baza de impozitare cu această sumă**, potrivit art. 19, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

15. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de X lei (X+X+X+X+X) si veniturilor neimpozabile in suma de X lei (X+X) reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, stabilit prin Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala **în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X. /19.11.2010**, constatările prezentate în Raportul de inspectie fiscală menționat sunt preluate în Raportul de inspectie fiscală nr.F-.X. .X./29.02.2012, iar impozitul pe profit inclus în Decizia de impunere nr. F-.X. .X./29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația ca nemotivată pentru aceste capete de cerere.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. S-a constatat că SC .X.SA a înregistrat pe cheltuieli în cont 601.21 "Cheltuieli cu materiile prime", 602.1021 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 603 "Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar", 605 "Cheltuieli privind energia și apă", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, utilități și servicii de întreținere a suprafeței de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului .X., cheltuieli în suma totală de .X. lei, considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli de sponsorizare nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

S-a constatat că societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale ce au stat la baza înregistrării în contabilitate, nefiind respectate astfel prevederile art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste documente fiscale, aferente sponsorizărilor efectuate în baza contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005 constând în lucrări de întreținere și reparații la stadionul .X. în suma de .X. lei (.X. * 19%) pentru care s-au calculat majorări de întârziere în suma de .X. lei.

Urmare a verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, s-a reanalizat situația de fapt fiscală rezultând următoarele:

Potrivit prevederilor art.128 alin.(1) și (8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare în condițiile stabilite prin norme.

La pct.11 și 12 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, date în explicarea prevederilor art.128 alin.(1) și (8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede că nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art.152 alin.(2) din Codul fiscal, iar depășirea plafonului constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxă pe valoarea adăugată dacă s-a exercitat dreptul de deducere.

Potrivit calculului limitei de trei la mie la cifra de afaceri a cheltuielilor de sponsorizare a rezultat suma de X lei. Pentru a stabili taxa pe valoarea adăugată deductibilă s-au defalcat cheltuielile totale cu sponsorizările pe anul 2008 în: suma de X lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea pentru care nu s-a dedus taxa pe

valoarea adăugată și în suma de .X. lei pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca urmare, cheltuielile cu sponsorizările deductibile sunt în cuantum de X lei din care se scade suma de X lei rezultând X lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă cheltuielilor cu sponsorizarea este **în sumă de .X. lei** calculat la valoarea de X lei reprezentând sponsorizări.

Calculul privind taxa pe valoarea adăugată s-a efectuat astfel:

-din suma de X lei se scade suma de X lei rezultând suma de X lei ce reprezintă sponsorizări peste limita legală

- din suma de X lei se scade suma de X lei ce reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea pentru care nu s-a dedus taxa pe valoarea adăugată rezultând suma de X lei pentru societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ($X - X = X - X = X \times 19\% = .X. \text{ lei}$).

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate **majorări de întârziere în sumă de X lei** pe perioada 01.06.2009 – 14.01.2010.

2. S-a constatat că societatea datorează majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate pentru lucrările efectuate de SC X SRL, în anul 2008, reprezentând contravaloarea situației de lucrări–drumuri interioare și platforma X, în baza contractului de execuție lucrări nr.X/16.06.2008.

Societatea a refacturat aceste lucrări către SC .X. SRL în anul 2010 cu factura nr..X./12.01.2010 în valoare de .X. lei + TVA

Lucrările executate de către SC X SRL au fost facturate către SC .X. SA, și acceptate fără obiecțiuni, astfel:

-situația de lucrări nr.1X pentru lucrări de frezare asfalt și reparații egalizări și strat de baza în valoare de X lei + TVA, cuprinsă în factura seria VS.X. nr.X/01.08.2008 în valoare de X lei + TVA

-situația de lucrări nr.X/aug.+ sept. 2008 pentru lucrări de frezare asfalt și reparații egalizări și strat de baza, uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime în valoare de X lei + TVA, cuprinsă în factura seria VS.X. nr.X/21.10.2008 în valoare de X lei + TVA

-situația de lucrări nr.X/sept. 2008 finală, pentru lucrări de reparații egalizări și strat de baza, uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime în valoare de X lei + TVA, cuprinsă în factura seria VS.X. nr.X/21.10.2008 în valoare de X lei + TVA

-situația de lucrări nr.X/oct. 2008, pentru lucrări de uzura beton asfaltic 16- 4 cm grosime în valoare de X lei + TVA, cuprinsă în factura seria VS.X. .X./03.11.2008 în valoare de X lei + TVA.

Potrivit prevederilor art.134 alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, faptul generator intervine la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz la data la care sunt acceptate de beneficiar și TVA este exigibilă la data la care ia naștere faptul generator.

Ca urmare, s-a constatat că societatea **datorează majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă** în sumă de .X. lei până la data de 12.01.2010, data facturării lucrărilor către SC .X. SRL .

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

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

1. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu achizițiile de materii prime și materiale de la SC .X. SA pentru care nu se justifica cu documente destinația acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că materiile prime și materialele achiziționate au fost utilizate la lucrările de construcții efectuate de societate sau au fost vândute ca atare, respectiv pentru realizarea de venituri impozabile.

Perioada verificată:2005.

In fapt, în cursul anului 2005 societatea a înregistrat în evidențele contabile prin formula contabilă 601.21 "*Cheltuieli cu materiile prime*" = 301.01 "*Materii prime*" cheltuieli cu achizițiile de materii prime și materiale de la SC .X. SA corespunzătoare centrelor de cost ce au indicative de la E01 la E99.

Din analiza documentelor prezentate s-a constatat că pentru beneficiarii persoane juridice ce nu fac parte din grupul .X., respectiv nu sunt afiliate, societatea întocmește situații de lucrări periodice, în care sunt specificate elementele de cost în funcție de natura lor, respectiv cheltuieli materiale, cheltuieli cu manopera, cheltuieli indirecte, facturate pe măsura ce lucrările sunt acceptate de beneficiar.

Achizițiile au constat în materiale de construcții, cum ar fi: plăci granit, betoane, agregate pentru beton, pavele, BCA de clasă, stalpi beton, boltari, plăci

gard, etc., toate aceste cheltuieli acumulandu-se pe centrul de cost E03, respectiv subunitatea balastiera X. Valoarea totală a achizițiilor este în suma de X lei din care suma de X lei reprezintă materiale destinate lucrărilor de construcții efectuate de societatea verificată care au putut fi identificate ca fiind consumate pe diverse șantiere. Materialele în sumă de X lei au fost înregistrate pe centrul de cost E03 din care - materialele în valoare de .X. lei au fost destinate vânzării directe către terți (marfuri), reflectate în venituri, fără a mai fi trecute prin gestiunea de marfuri, acestea fiind vândute direct din gestiunea de materiale.

Diferența de .X. lei reprezintă materiale achiziționate de la SC X SA, în anul 2005, înregistrate în conturile de materii prime și materiale în corespondență cu conturile de cheltuieli privind materiile prime și materialele fără a fi prezentate documente din care să rezulte că au fost utilizate pentru execuția de lucrări de construcții sau că au fost vândute ca mărfuri.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au încercat corelarea facturilor de intrări/achiziții de materiale de la SC .X. SA cu bonurile de consum și situațiile de lucrări întocmite pentru beneficiarii lucrărilor executate de SC .X. SA, fără a putea însă corela cantitățile de materiale achiziționate cu cele consumate, deoarece societatea nu prezintă o evidență scriptică detaliată.

Ca urmare, s-a stabilit că suma de .X. lei aferentă anului 2005, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal nefiind prezentate documente din care să rezulte că materiile prime și materialele au fost utilizate pentru realizarea de venituri impozabile.

Prin contestație, societatea arată că suma de .X. lei reprezintă contravaloare materiale de construcții livrate în anul 2005 de SC .X. SA către SC .X. SA (SC .X.SA), care au fost utilizate pentru realizarea lucrărilor de construcții și pentru vânzare la terți.

Contestatoarea susține că datorită volumului mare de lucrări înregistrările contabile au fost efectuate de mai mulți angajați, care nu au înregistrat corect veniturile și cheltuielile pe centre de cost (E01 - E99), fapt dovedit de faptul că la momentul la care organele de inspecție fiscală au solicitat explicații referitoare la centrul de cost E03, pe acest centru de cost erau înregistrate numai cheltuieli. Valoarea materialelor de construcții livrate de SC .X. SA și centralizate pe centrul de cost E03 au fost folosite pentru vânzarea la terți și pentru realizarea lucrărilor de construcții pentru care SC .X. SA (SC .X.SA) avea încheiate contracte cu diversi beneficiari și susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală la momentul solicitării numai situația livrărilor la terți în valoare de .X. lei înregistrate ca venituri pe centrul de cost E02, cheltuielile pe E03 rămânând pe centrul de cost E03, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare materiale de construcții livrate de SC .X. SA și folosite la realizarea lucrărilor de construcții către diversi beneficiari.

Societatea susține că întrucât evidenta veniturilor și cheltuielilor pe centre de cost (E) nu a fost ținută corect, a prezentat organelor de inspecție fiscală situația tuturor livrarilor de materiale de construcții de la SC .X. SA care au fost înregistrate pe cheltuieli la SC .X. SA (SC .X.SA), identificând aceste materiale în situațiile de lucrări anexe la facturile întocmite către beneficiar realizând astfel corespondența între cheltuieli și venituri.

Pe total an 2005, contestatoarea susține că a realizat venituri din vânzări de materiale în sumă de .X. lei și din lucrări decontate la care au fost utilizate aceste materii prime și materiale de .X. lei, de unde rezulta că valoarea veniturilor realizate este mai mare decât cheltuielile înregistrate, aceste valori incluzând și centrul de cost E03 analizat.

De asemenea, contestatoarea susține că, ulterior inspecției fiscale, a refăcut contabilitatea în sensul înregistrării corecte a cheltuielilor și veniturilor pe centrul de cost E03 rezultând venituri în sumă de .X. lei, cheltuieli în sumă de .X. lei și profit în sumă de .X. lei pe anul 2005.

In drept, conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Potrivit prevederilor de la pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Și conform art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) **Documentele justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca dreptul de deducere a cheltuielilor ce intra in calculul profitului impozabil privește doar cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar operatiunile ce se inregistreaza in contabilitate trebuie sa aiba la baza un document justificativ.

În ceea ce privește cheltuielile cu achizițiile de materii prime și materiale, potrivit art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare :*“Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.”*

Și în conformitate cu O.M.F.P. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

“În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de

producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.[...]

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.”

De asemenea, potrivit prevederilor pct.127, pct.130, pct.132 și pct.133 din Ordinul nr.1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.[...]

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

132. - Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție.

133. - (1) *Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*

(2) În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

(3) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.”

Aceste dispoziții legale reglementează modul de determinare a costului de producție, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile proprii.

În conformitate cu OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se prevede:

„D. Metodele de conducere a contabilității analitice a bunurilor

18. Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ține pe baza uneia din următoarele metode, operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică.

Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor.

Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor și ambalajelor.

Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, echipamentelor de protecție în folosință, precum și altor categorii de bunuri.[...]

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”

Conform prevederilor legale invocate, la intrarea în gestiune produsele finite se înregistrează la valoarea de intrare, respectiv la costul de producție, iar la ieșirea din gestiune produsele finite se scad la valoarea de intrare în gestiune.

Din constatări rezultă că diferența în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli cu achiziții de materii prime și materiale de la SC .X. SA pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte destinația acestora, respectiv dacă au

fost utilizate pentru executarea lucrărilor de construcții către diverși beneficiari sau dacă au fost vândute ca mărfuri.

Constatarea are la bază documentele prezentate de societate și analizate de organele de inspecție fiscală în sensul identificării acestor cheltuieli în situațiile de lucrări prezentate. Mai precis, organele de inspecție fiscală au încercat să coreleze veniturile realizate cu cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, pe fiecare centru de cost, identificând parțial consumurile de materii prime și materiale pe centre de cost (șantiere), precum și materialele vândute direct din gestiunea de materiale, fără a mai fi trecute prin gestiunea de mărfuri.

Astfel, pentru diferența de cheltuieli cu achizițiile de materii prime și materiale în sumă de .X. lei nu au fost prezentate documente care justifice destinația acestora, respectiv dacă au fost utilizate pentru executarea de lucrări de construcții sau dacă au fost vândute ca mărfuri.

Ca urmare, cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative conform prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal conform prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia, ulterior primei verificări, a refăcut contabilitatea de gestiune în sensul înregistrării corecte a cheltuielilor și veniturilor pe centrul de cost E03 nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că, la inspecția fiscală din data de 29.02.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, societatea a transferat cheltuielile de pe un centru de cost pe altul și, deși s-a încercat corelarea facturilor de intrări de materiale de la SC .X. SA cu bonurile de consum și situațiile de lucrări întocmite pentru beneficiarii lucrărilor de construcții executate de contestatoare nu s-au putut corela cantitățile achiziționate cu cele consumate, societatea neavând o evidență scriptică detaliată.

Se reține și faptul că la contestație societatea nu a prezentat alte documente decât cele analizate la inspecția fiscală care să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată.

Ca urmare, potrivit celor mai sus prezentate, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei** cu achizițiile de materii prime și materiale pentru care nu se justifică cu documente destinația acestora.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cu sponsorizările, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care cheltuielile cu sponsorizările se scad din impozitul pe profit datorat numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Perioada verificată: anul 2008.

În fapt, în cursul anului 2008, în baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005, societatea a înregistrat pe cheltuieli, pe centrul de cost E94 Stadionul .X., respectiv în conturile 601.21 "*Cheltuieli cu materiile prime*"; 602.1021 "*Cheltuieli cu materiale consumabile*"; 603 "*Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar*"; 605 "*Cheltuieli privind energia și apa*"; 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*", etc. sume reprezentând obiecte de inventar, utilități și servicii de întreținere a suprafeței de joc la terenul principal de joc din cadrul Stadionului .X., cheltuieli în suma totală de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, având în vedere prevederile art.21 alin.4 lit p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, avându-se în vedere aspectul conform căruia organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea pe considerentul că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără ca aceste constatări să fie motivate în vreun fel și fără să arate în ce mod au fost încălcate aceste prevederi, respectiv modul de calcul aferent diferenței de impozit pe profit stabilită suplimentar conform prevederilor legale în materie. De asemenea, nu s-a avut în vedere faptul că pe anul 2008 societatea a realizat profit impozabil în sumă de X lei pentru care datora un impozit pe profit de X lei prin Raportul de inspecție fiscală neexistând constatări din care să rezulte dacă suma de X lei, scăzută din impozitul pe profit, reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea și nici dacă

acestea sunt aferente Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005, în caz afirmativ suma de .X. lei ar fi trebuit diminuată cu suma de X lei și numai diferența ar fi reprezentat cheltuieli nedeductibile fiscal, dacă nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală, s-a reanalizat situația de fapt fiscală și din documentele prezentate organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008 ținând cont, inclusiv, și de cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la inspectia fiscală rezultând ca societatea poate deduce din impozitul pe profit suma de X lei reprezentând limita a 3 la mie din cifra de afaceri, dar care nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat pe anul 2008 așa cum este prevăzut la art.21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a majorat baza impozabilă cu suma de X lei (X lei + .X. lei) reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea nedeductibile fiscal și, s-a acordat deducerea din impozitul pe profit datorat pentru anul 2008 a sumei de X lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizare, ținându-se cont și de faptul că societatea a diminuat impozitul pe profit datorat pentru anul 2008, prin declarația 101, cu suma de X lei ce reprezintă sponsorizare deductibilă în limita legii, urmând ca la recalculare impozitul pe profit să se diminueze cu diferența în suma de X lei.

Prin contestație, societatea susține că suma .X. lei reprezintă cheltuieli aferente modernizărilor și întreținerii Stadionului .X. aparținând Asociației X X și constau în cheltuieli cu materiale, întreținerea gazonului și modernizări pentru care s-a emis factura nr..X./05.12.2010 în valoare de .X. lei, plus TVA, realizându-se corespondența între cheltuielile efectuate și veniturile realizate.

Astfel, contestația susține că suma de .X. lei este deductibilă fiscal urmând a fi calculate majorări pentru perioada de la data înregistrării pe costuri până la data facturării acestora, iar TVA se va reconsiderată în același mod.

În drept, conform art.21 alin.4 lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;
2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.[...]

Fata de prevederile legale de mai sus rezultă că aceste cheltuieli de sponsorizări se scad din impozitul pe profit calculat dacă îndeplinesc cumulativ cele două condiții prevăzute de lege, respectiv sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri și nu depășește 20% din impozitul pe profit datorat.

De asemenea, din constatări reiese că pe anul 2008 societatea a realizat profit impozabil în sumă de X lei pentru care datora un impozit pe profit de X lei și din care a scăzut suma de X lei reprezentând sponsorizări în limitele legii.

Urmarea recalculării impozitului pe profit, avându-se în vedere cheltuielile nedeductibile fiscal și veniturile impozabile stabilite la inspecția fiscală a rezultat profit impozabil în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei, societatea având drept de deducere din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizările în sumă de X lei. Întrucât societatea a dedus pe anul 2008 cheltuieli cu sponsorizările în sumă de X lei, prin Declarația 101, cheltuiala cu sponsorizarea rămasă ce poate fi dedusă din impozitul pe profit pe anul 2008 este de X lei.

Ca urmare, potrivit constatărilor și având în vedere prevederile legale în vigoare se reține că aceste **cheltuieli cu sponsorizările se deduc din impozitul pe profit numai dacă îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, în caz contrar, acestea sunt nedeductibile fiscal.**

Astfel, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatoarei conform căruia suma de .X. lei reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru care se datorează doar majorări de întârziere până la data emiterii facturii nr.X./05.12.2010. Se reține că toate aceste cheltuieli au fost efectuate, conform situațiilor de plată/devize de cheltuieli și situații de lucrări anexate în copie la dosarul cauzei, în anul 2008, în baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005.

Potrivit celor constatate prin Raportul de inspecție fiscală din data de 19.11.2010 **obiectul contractului de sponsorizare constă în plata utilităților efectuate în cadrul utilizării stadionului, modernizarea și întreținerea stadionului, gazonului și a tribunelor, fiind încheiat pe o perioadă de 10 ani, iar în ceea ce privește modalitatea de plată aceasta se va efectua prin sponsorizare.**

De asemenea, se reține că din documentele anexate reiese că au fost prezentate situații de lucrări privind reabilitare infrastructura și gazon teren de fotbal și amenajare stadion, la Lucrarea Stadionul .X..

Conform celor mai sus precizate organul de soluționare a contestației reține că societatea, în calitate de sponsor, a executat aceste lucrări în regim de

sponsorizare, pentru beneficiarul SC X .X. SA, iar potrivit prevederilor art.1 din Legea privind sponsorizarea nr.32/1994, aceasta se definește astfel:

“(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.”

Ca urmare, cheltuielile cu lucrările executate reprezintă cheltuieli efectuate în cadru acțiunilor de sponsorizare, pentru care tratamentul fiscal aplicabil este că acestea se scad din impozitul pe profit numai în limitele prevăzute de lege, în caz contrar, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil ce constituie bază de calcul pentru impozitul pe profit.

În consecință, în mod eronat societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008 contravaloarea acestor cheltuieli cu sponsorizarea, drept pentru care, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă fiscal suma de .X. lei, având în vedere prevederile art.21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nu se reține nici argumentul contestatoarei conform căruia suma de .X. lei reprezintă cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, fiind realizată corespondența între venituri și cheltuieli prin factura emisă la data de 05.12.2010. Se reține că perioada verificată a fost 01.01.2005 – 31.12.2009, anul 2010 nu a făcut obiectul inspecției fiscale.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia *„deși s-a prezentat un contract de sponsorizare, acest fapt nu este corect, fapt pentru care s-a anulat și lucrările au fost facturate în data de 05.12.2010”* organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza unui Contract de sponsorizare, valabil din punct de vedere al termenului, societatea ne prezentând documente din care să rezulte că acesta a fost reziliat sau că, aceste cheltuieli au fost efectuate în baza unei alte convenții de prestări servicii.

Față de cele prezentate și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată

pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de .X. lei.

3. Referitor la veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente cheltuielilor cu lucrările de asfaltare drumuri interioare si platforma .X. .X. executate de SC .X. SA, preluate pe costuri pentru beneficiarul SC .X. SRL și nefacturate acestuia, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la aceste venituri, in conditiile in care societatea, în calitate de antreprenor, nu prezinta documente din care sa rezulte că a evidențiat aceste prestări nefacturate până la sfârșitul perioadei în contul de "*Lucrări și servicii în curs de execuție*", pe seama veniturilor din producția stocată, sau că a refacturat cheltuielile cu lucrările executate de SC .X. SRL către beneficiarul SC .X. SRL, respectiv a înregistrat venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Perioada verificată:2008.

In fapt, anul 2008 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în baza facturilor emise de SC .X. SRL:

F VS.X. nr.000X /01.08.2008 in valoare de X

F VS.X. nr.000X/21.10.2008 in valoare de X

F VS.X. nr.000X/03.11.2008 in valoare de X

TOTAL .X. lei

SC .X.SRL, in calitate de antreprenor avea in derulare Contractul de antrepriza nr..X./27.03.2004 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de beneficiar, pentru care s-au incheiat 6 acte aditionale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli contavaloarea lucrarilor de asfaltare drumuri interioare si platforma .X. .X., fara a inregistra concomitent pe venituri prestarile de servicii pe masura efectuarii lor, stabilind ca suma de .X. lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Urmare a verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala, pe motiv că organele de inspectie fiscală nu au analizat operatiunile realizate de contestatoare in intregul lor, neluând in considerare toate aspectele legale de efectuarea acestor cheltuieli, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv la necesitatea prestarii serviciilor și prestarea efectiva a acestora si nu au analizat modul in care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea de venituri impozabile, s-au constatat următoarele:

Societatea in calitate de anteprenor general pentru realizarea obiectivului Contractului nr..X./27.03.2004 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de beneficiar, a incheiat Contractul nr.1X/16.06.2008, cu SC X SRL in calitate de executant, pentru realizarea obiectivului amenajari drumuri – zona platforma X .X.. Lucrarile executate de catre SC X SRL au fost facturate catre SC .X.SA, în baza situațiilor de lucrări nr.X întocmite ce au stat la baza emiterii facturilor mai sus menționate.

Lucrarile efectuate de SC X SRL au fost refacturate cu factura seria .X.EOP nr..X./12.01.2010, in valoare de .X. lei, plus TVA, emisa de SC .X. SA catre SC .X. SRL, prin care se factureaza lucrari de construcții-montaj sectia 730, conform situatiei de lucrari. Centralizatorul situatiilor de lucrari executate la sectia 730, cuprinde la pozitia X "asfalt situatia nr.1", din care fac parte situatiile de lucrari 1, 2, 3 si 4, intocmite de catre SC X SRL. Potrivit situatiilor de lucrari, a facturilor si a contractului de executie constructii –montaj incheiat intre SC .X. SA (actuala SC .X. SA) si SC X SRL, lucrarile de asfaltare au fost efectuate pe platforma SC .X. SRL, fiind inregistrate pe cheltuieli, in anul 2008, de către SC .X. SA si refacturate catre SC .X. SRL, abia in anul 2010.

S-a constatat că SC .X. SA a inregistrat pe costuri valoarea serviciilor facturate de catre SC X SRL, fara a fi evidentiata la sfarsitul perioadei in contul de "*lucrari si servicii in curs de executie*", pe seama veniturilor din productia stocata.

În cursul anului 2008, societatea a efectuat o serie de inregistrari contabile pentru lucrarile si serviciile in curs de executie pe care le inregistreaza prin debitul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" concomitent cu trecerea acestora pe seama veniturilor din productia stocata, respectiv contul 711 "*variatia stocurilor*", astfel ca, la finele anului 2008, soldul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" si, respectiv a contului 711 "*variatia stocurilor*" este in suma de X lei.

Din documentele prezentate **s-a constatat ca in rulajul/soldul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" si respectiv contului 711 "*variatia stocurilor*", nu se regasesc situatiile de lucrari facturate de catre SC .X. SRL, deși legiuitorul obliga agentii economici sa evidentieze lucrarile si serviciile in curs de executie pe masura efectuării lor, iar lucrarile si serviciile nefacturate pana la sfarsitul perioadei sa se evidentieze in contul de lucrari si servicii in curs de executie pe seama veniturilor din productia stocata.**

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au **majorat baza de impozitare cu suma de .X. lei ce reprezinta venituri impozabile** potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestație, societatea susține aceasta valoare a fost inclusa pe costuri fara a se constitui venituri din variatia stocurilor, in anul 2008, dar in anul 2010, societatea a facturat lucrarile efectuate plus valoarea lucrarilor de asfaltare in suma de .X. lei. Ca urmare, prezintă în sustinere situatia de lucrari - asfalt drumuri si platforme - componenta facturii emisa in data de 12.01.2010 care prezintă atat

semnatura beneficiarului SC .X. SRL, cat si semnatura si stampila prestatorului SC .X.SA, si nu semnatura si stampila SC .X. SA care si-a schimbat denumirea in data 19.11.2009, conform Certificatului de inregistrare mentiuni.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.209 și pct.215 alin 1 si 2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căror:

“7.10.1. Venituri

209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

[...]

215 “ (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”

Din analiza textelor de lege mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile

efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, veniturile din prestările de servicii se evidențiază în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 711 "*variația stocurilor*" ca lucrări și servicii în curs de execuție.

Potrivit constatărilor și documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că în baza Contractului de antrepriză nr..X./27.03.2001 încheiat între SC .X. SA (actuala SC .X. SA) în calitate de antreprenor și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, antreprenorul se obligă să execute lucrări de renovare, reamanjare și modernizare la obiectivul "*incinta uzina X .X. – clădire administrativă*". Prin acest Contract de antrepriză se prevede că plata se va efectua în termen de 3 zile de la data facturării, iar facturile se vor emite lunar și, la cererea beneficiarului, vor fi însoțite de situațiile de lucrări care pot fi și parțiale.

În vederea realizării obiectului Contractului de antrepriză SC .X. SA (actuala SC .X.SA) a încheiat Contractul de execuție de lucrări nr..X./16.06.2008 cu SC .X. SRL, în calitate de executant, prin care executantul se obligă să execute "*Amenajări drumuri –zona platforma .X. .X.*".

Societatea contestatoare, în calitate de antreprenor, a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate și lucrările executate de executantul SC .X. SA în baza facturilor emise de acesta, a situațiilor de lucrări întocmite de executant și a centralizatorului privind lucrările executate acceptate, atât de beneficiarul SC .X. SRL cât și de antreprenor, fără a refactura aceste lucrări beneficiarului.

Totodată, din constatări reiese că în cursul anului 2008, societatea a efectuat o serie de înregistrări contabile pentru lucrarile si serviciile in curs de executie pe care le inregistreaza prin debitul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" concomitent cu trecerea acestora pe seama veniturilor din productia stocata, respectiv contul 711 "*variatia stocurilor*", astfel ca, la finele anului 2008, soldul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" si respectiv a contului 711 "*variatia stocurilor*" este in suma de X lei. Din documentele prezentate s-a constatat ca in rulajul/soldul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" si respectiv contului 711 "*variatia stocurilor*", nu se regasesc situatiile de lucrari în baza cărora au fost emise cele trei facturi de catre SC .X. SRL.

De altfel nici contestatoarea nu aduce argumente din care să rezulte că ar fi înregistrat aceste lucrări în conturile 332 "*lucrari in curs de executie*" si, respectiv contului 711 "*variatia stocurilor*".

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea, în calitate de antreprenor, a evidențiat cheltuielile cu lucrările contractate cu SC .X. SRL în baza facturilor emise de executant și a situațiilor de lucrări prezentate de acesta, însă nu a refacturat beneficiarului SC .X. SRL lucrările efectuate și nu a

evidențiat prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei în contul de "*Lucrări și servicii în curs de execuție*", pe seama veniturilor din producția stocată.

Deși, societatea prezintă în susținere Centralizatorul lucrărilor executate la secția 730 – SC .X. SRL .X. în care, la pct.X, se regăesc lucrările de asfalt Situația nr.X în valoare de .X. lei executate de SC .X. SRL, centralizator care este semnat atât de antreprenor cât și de către beneficiar, dar care nu prezintă data întocmirii acestuia, iar societatea contestatoare nu a emis factura către beneficiar în vederea recuperării cheltuielilor efectuate cu aceste lucrări. De altfel, prin contestație societatea recunoaște acest aspect menționând că pentru aceste lucrări a emis factura nr..X./12.01.2010 și nu în anul 2008.

Ca urmare, prin nefacturarea acestor lucrări către beneficiarul SC .X. SRL nu au fost evidențiate veniturile impozabile în anul 2008, societatea diminuând profitul impozabil și, implicit impozitul pe profit datorat bugetului de stat pentru acest exercițiu financiar.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a profitului pe anul 2008 cu suma de .X. lei reprezentând venituri impozabile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“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”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile neevidențiate în sumă de .X. lei, pe anul 2008.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu lucrările executate la SC X .X. SA cu titlu de sponsorizări în condițiile în care au fost depășite limitele legale stabilite prin normele de aplicare a Codului Fiscal.

Perioada verificată: anul 2008.

In fapt, prin Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei înscrisă în facturile fiscale care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu lucrările executate la SC X .X. SA cu titlu de sponsorizari, în baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X. /19.11.2010 organele de inspecție fiscală au calculat pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei stabilită suplimentar, majorari de intarziere in suma de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 s-a desfiintat Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei și majorările de întârziere în suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru cazul în speță.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, s-a reanalizat situația de fapt fiscală și organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului prevăzut de lege în ceea ce privește cheltuielile cu sponsorizarea și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Prin contestație societatea susține că suma de .X. lei este deductibila urmand a fi calculate majorari de întârziere pentru perioada de la data înregistrării pe costuri până la data facturării acestora, iar taxa pe valoarea adăugată se va reconsidera în același mod.

De asemenea, susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții este deductibila la momentul achizițiilor, atât timp cât aceste lucrări au fost facturate integral la data de 05.12.2010, exercitiu fiscal în care veniturile vor fi reconsiderate drept venituri neimpozabile fiscal, iar taxa pe valoarea adăugată se considera taxă pe valoarea adăugată colectată și se va înregistra în decontul lunii decembrie 2010.

In drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

[...]

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

[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Referitor la aplicarea art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct.6(11) și pct.6(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevad următoarele:

“(11) În sensul art.128 alin.(8) lit. f) din Codul fiscal:

[...]

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”**

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că acordarea de bunuri și servicii în cadrul acțiunilor de sponsorizare nu reprezintă livrare de bunuri dacă se încadrează în plafonul prevăzut de lege, însă acordarea de bunuri și servicii în scopul acțiunilor de sponsorizare ce au depășit limita legală constituie livrare de bunuri, iar persoana impozabilă **are obligația colectării TVA dacă pentru aceste bunuri s-a exercitat dreptul de deducere a TVA.**

Potrivit celor de mai sus se reține că argumentele contestatoarei privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei sunt cele prezentate la capitolul impozit pe profit, respectiv că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli de sponsorizare ci cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Așa cum s-a analizat la cap.III pct.2 din prezenta decizie cheltuielile cu lucrările executate la stadionul FC .X. reprezintă cheltuieli cu sponsorizări ce au fost efectuate în baza Contractului de sponsorizare nr.X/03.01.2005.

Pe cale de consecință, cheltuielile de sponsorizare care au depășit limita legală pe anul 2008, reprezintă livrare de bunuri astfel că, societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate în vederea realizării lucrărilor.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

“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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu sponsorizarea ce au depășit plafonul legal.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei.

5. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferentă lucrărilor facturate în anul 2010 în condițiile în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.

Perioada verificată: anul 2008.

In fapt, Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.11.2010, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat pe cheltuieli contavaloarea lucrărilor de asfaltare drumuri interioare și platforma .X. .X. fara a înregistra concomitent veniturile din prestatările de servicii pe măsura efectuării lor. În baza art.134¹) alin.(1) și alin.(4) și art.134²) alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că exigibilitatea taxei pe

valoarea adăugată în suma de .X. lei, aferenta veniturilor nefacturate beneficiarului în anul 2008, dar care au fost facturate ulterior, în luna ianuarie 2010, intervine în anul 2008, la data faptului generator, și s-au calculat majorări de întârziere în suma de .X. lei, începând cu data de 25.04.2008, până la data de 12.01.2010.

Prin decizia nr..X./29.06.2011 s-a desființat Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru majorările de întârziere în suma de .X. lei, avându-se în vedere că nu s-a analizat momentul la care intervine faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu cele precizate în decizie și cu prevederile legale în vigoare pentru cazul în speță.

Urmarea verificării efectuată în baza Deciziei nr..X./29.06.2011 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, s-a reanalizat situația de fapt fiscală și organele de inspecție fiscală au constatat că faptul generator intervine la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către antreprenor, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data faptului generator.

Ca urmare, având în vedere că, ulterior faptului generator, societatea a emis factura nr..X./12.01.2010, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada 25.04.2008-12.01.2010.

Prin contestație societatea susține că nu datorează majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, întrucât organele de inspecție fiscală eronat au stabilit că faptul generator pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei intervine la data prestării serviciilor, respectiv la naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar - așa cum se prevede la art.134¹ alin.(1) și (4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă întreaga lucrare s-a facturat și acceptat la data de 12.01.2010 de către SC .X. SRL, inclusiv lucrările de asfaltări.

De asemenea, susține că nu înțelege calculul majorărilor de întârziere în suma de .X. lei, pe perioada 25.04.2008-12.01.2010, având în vedere că facturile au fost emise de SC .X. SRL la data de 01.08.2008, la data de 21.10.2008 și la data de 03.11.2008, și că nu datorează aceste majorări de întârziere.

În drept, potrivit art.134¹ alin.(1) și alin.(4) și 134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

ART. 134²

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

Art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că exigibilitatea TVA intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către beneficiar.

La data de 27.03.2004 s-a încheiat Contractul de antrepriză nr..X. între SC .X. SA (actuala SC .X. SA) în calitate de antreprenor și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, ce are ca obiect executarea de către antreprenor a lucrărilor de renovare, reamanajare și modernizare la obiectivul “*incinta uzina .X. .X. – clădire administrativă*”. Prin acest Contract de antrepriză se prevede că plata se va efectua în termen de 3 zile de la data facturării, iar facturile se vor emite lunar și, la cererea beneficiarului, vor fi însoțite de situațiile de lucrări care pot fi și parțiale.

În vederea realizării obiectului Contractului de antrepriză SC .X. SA (actuala SC .X. SA) a încheiat Contractul de execuție de lucrări nr..X./16.06.2008 cu SC .X. SRL, în calitate de executant, prin care executantul se obligă să execute “*Amenajări drumuri –zona platforma .X. .X.*”.

Societatea contestatoare, în calitate de antreprenor, a înregistrat cheltuielile cu serviciile prestate și lucrările executate de executantul SC .X. SA în baza facturilor emise de acesta și a situațiilor de lucrări întocmite de executant, fără

a refactura aceste lucrări beneficiarului, deși prin contract se prevede facturarea lunară a lucrărilor către beneficiar însoțite de situațiile de lucrări.

Totodată, din constatări reiese că în cursul anului 2008, societatea a efectuat o serie de inregistrări contabile pentru lucrarile si serviciile in curs de executie pe care le inregistreaza prin debitul contului 332 "*lucrari in curs de executie*" concomitent cu trecerea acestora pe seama veniturilor din productia stocata, respectiv contul 711 "*variatiia stocurilor*", însă aceste lucrări nu se regasesc în soldul conturilor privind lucrările în curs de execuție si respectiv contului 711 "*variatiia stocurilor*".

În temeiul acestor prevederi contractuale precum și a faptului că SC .X. SA (actuala SC .X.SA) a achitat executantului SC .X. SA contravaloarea lucrărilor executate de acesta și facturate în baza situațiilor de lucrări acceptate de antreprenor și a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de executant, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că societatea, în calitate de antreprenor, avea obligația să factureze către beneficiar și să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările și serviciile efectiv prestate de executantul SC .X. SA.

Astfel, potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada analizată reiese că faptul generator pentru serviciile de construcții –montaj ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Ca urmare, din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei reiese că deși prin Contractul de antrepriză nr..X./27.03.2004 părțile au prevăzut emiteria de facturi fiscale lunar pentru lucrările de antrepriză executate de antreprenor, această clauză nu a fost respectată de părțile contractante, nefiind emise facturi fiscale pe această perioadă, lucrările fiind facturate către beneficiar la data de 12.01.2010.

Se reține că prin nerespectarea propriilor clauze contractuale, în condițiile în care neîndeplinirea acestora produce efecte fiscale, respectiv neemiterea facturilor pentru lucrările de construcții-montaj către beneficiar ce are drept consecință necolectarea taxei pe valoarea adăugată de către antreprenor, societatea doar a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate de subcontractant, iar în situația în care ar fi fost respectate clauzele contractuale, în anul 2008 antreprenorul ar fi emis facturi și ar fi colectat taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că încetarea contractului de antrepriza poate interveni în afara de regulilor speciale (moartea meseriașului, arhitectului sau antreprenorului - art.1485) și în baza regulilor

generale, ca la orice contract sinalagmatic, antrepriza putând fi rezolvata la cererea uneia dintre părți pentru neexecutarea obligatiilor de catre cealalta parte.

În ceea ce privește rezoluțiunea ca urmare a faptului ca una dintre părți nu își executa din culpa obligatiile ce îi revin din contract, aceasta poate fi:

-judiciara - rezoluțiunea nu este impusa impusa de o parte contractanta celeilalte, ci se pronunta prin hotarare judecatoreasca;

-conventionala, care este pactul comisoriu clauza contractuala expresa prin care părțile prevad rezoluțiunea contractului pentru neexecutare. Aceasta clauza reprezinta o derogare de la art.1021 din Codul civil, în sensul de a reduce rolul instantei în pronuntarea rezoluțiunii contractului. În acest context pactul comisoriu este de 4 feluri, cel mai energic fiind pactul comisoriu de gradul IV.

Astfel, în cazul contractelor cu executare succesiva, cum este cazul în speță, se aplica rezilierea, iar rezoluțiunea se aplică la contractele cu executare instantanee.

Cu toate acestea, rezilierea este supusa acelorasi reguli ca rezoluțiunea pentru temeiul juridic, caracterul judiciar, conditiile pentru admisibilitatea actiunii și pactele comisorii exprese.

Ceea ce diferentiaza rezilierea de rezoluțiune sunt efectele juridice pe care le produce. Astfel, rezilierea produce efecte numai pentru viitor spre deosebire de rezoluțiune care desfiinteaza retroactiv contractul și repune părțile în situatia anterioara încheierii contractului ca urmare a neexecutarii culpabile de catre una din părți a obligatiei ce îi revine din contract.

Pe cale de consecinta, demersurile pentru încetarea efectelor unui contract ca urmare a neexecutarii obligatiilor contractuale de catre una dintre parti reprezinta vointa juridica a celeilalte parti din contract, contractul fiind, potrivit prevederilor art.942 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânsii un raport juridic.

Astfel, din analiza Contractului de antrepriză nr..X./27.03.2004 rezulta ca partile contractante au stipulat în cuprinsul acestuia, în mod expres, situatiile în care intervine încetarea contractului, însa, fara a reglementa situatia în care una dintre parti nu-și îndeplinește obligatiile ce-i revin potrivit contractului.

Chiar, și în lipsa unei astfel de prevederi în cuprinsul contractului, partea care se considera lezata/afectata de nerespectarea obligatiilor contractuale poate cere desfiintarea contractului, însa pe cale judecatoreasca.

Cu toate acestea, deși partile contractante au reglementat prevederi cu privire la obligatia emiterii de facturi, nerespectarea acestei obligatii de catre partea careia îi revenea obligația, nu a determinat cealalta parte, cu toate ca avea aceasta posibilitate, de a lua masuri pentru încetarea contractului. Astfel, solicitarea încetarii contractului ca urmare a nerespectarii obligațiilor contractuale are rol facultativ, și nu obligatoriu, pornind de la ideea voinței partilor implicate.

Însa, în ceea ce privește condițiile inserate de către părți în cuprinsul unei convenții, potrivit art.5 din Codul civil "*Nu se poate deroga prin conventii sau dispozitii particulare, de la legile care intereseaza ordinea publica și bunele moravuri*", ordinea publica reprezentând un ansamblu de norme juridice care stau la baza functionarii unui stat de drept. Dispozitiile cu caracter de ordine publica, ce privesc in special ordinea politica, economica și sociala au un caracter imperativ și nu pot fi inlaturate prin conventii particulare.

Deși partile contractuale au convenit asupra momentului emiterii facturilor, nerespectarea acestei obligatii nu conduce in mod automat la incetarea contractului, în lipsa de stipulatie expresă. O eventuala denuntare unilaterala ar fi fost posibila doar pe calea instantei de judecata, de catre persoana lezata prin nexecutarea contractului de catre cealalta parte.

Astfel, in masura in care prevederea contractuala cu privire la emiterea facturilor fiscale incalca o norma de ordine publica, poate fi vorba de o nesocotire a prevederilor art. 5 din Codul civil.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de către Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa de răspuns nr..X./19.10.2010, pentru o speță similara, la solicitarea Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală din adresa nr.X/X/24.08.2010.

Potrivit celor mai sus prezentate, nu se poate deroga de la prevederile Codului fiscal printr-o clauză contractuală inserată de către părți în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, având în vedere și prevederilor legale în materie de TVA incidente, se reține că **exibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator sau in cazul în care se emit facturi sau/si se incaseaza un avans inaintea faptului generator, aspecte relevante pentru stabilirea datei la care antreprenorii aveau obligatia sa emita facturi si sa colecteze TVA si nu in functie de momentul convenit de parti in contract pentru emiterea facturilor.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca antreprenorul a emis, către beneficiarul SC .X. SRL, factura pentru serviciile prestate de executant, însă ulterior anului 2008, respectiv la data de 12.01.2010, deși pentru lucrările executate în anul 2008 ar fi avut obligatia sa factureze cu TVA, conform dispozitiilor art.155 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că prestatorii de servicii au obligatia sa emita facturi catre beneficiari pentru operatiunile impozabile realizate cel mai tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. **Faptul generator reprezinta data prestarii unui serviciu. Ca regula generala,**

faptul generator corespunde cu exigibilitatea TVA, dacă aceasta nu este anticipată conform prevederilor legale.

Față de cele prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată la momentul când a luat naștere faptul generator și exigibilitatea taxei având în vedere prevederile legale incidente, precum și clauzele din Contractul de antrepriză nr..X./27.03.2004 prin care părțile au convenit emiterea de facturi fiscale lunare și faptul că SC .X. SA (actuala SC .X.SA) a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările de construcții-montaj facturate de executant la momentul emiterii facturilor și a situațiilor de lucrări.

Ca urmare, în mod legal au stabilit majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei a cărei exigibilitate intervine la momentul când ia naștere faptul generator, respectiv în anul 2008, până la data emiterii facturii către beneficiar, respectiv 12.01.2010.

Referitor la argumentul contestatoarei privind perioada pe care au fost calculate majorările de întârziere în sumă de .X. lei se reține că acestea au fost calculate de la data depunerii deconturilor de taxă pe valoarea adăugată pe lunile august 2008, octombrie 2008 și noiembrie 2008 până la data de 12.01.2010, data facturării către SC .X. SRL, și nu de la data de 25.04.2008 cum susține contestatoarea.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

“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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

5. Referitor la măsurile dispuse la pct.5 și pct.7 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X. .X./29.02.2012, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția nr.X/27.02.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care au dispus măsurile privind inventarierea mijloacelor fixe ce nu au putut fi identificate, respectiv a mijloacelor fixe ce au făcut obiectul contractului nr..X. /18.04.2003 și contractului

nr..X. /021/2002, de a calcula amortizarea și de a corecta exercițiile financiare la care se referă.

Se reține că, prin contestație, societatea nu contestă Dispoziția nr.X/27.02.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, ci doar precizează că, urmare a reanalizării situației de fapt, la pct.5 și pct.7 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X. .X./29.02.2012 au fost dispuse măsuri în sarcina acesteia, fără a prezenta alte argumente referitoare la aceste măsuri.

Ca urmare, având în vedere prevederile art.213 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(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.**”*

organul de soluționare a contestației nu este investit să se pronunțe cu privire la aceste măsuri.

6. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile și veniturilor impozabile cu care a fost influențată baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Decizia nr..X./29.06.2011 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, la cap.III pct.1-4, 8-10 și 12 organul de soluționare a contestației s-a pronunțat cu privire la capetele de cerere analizate în sensul respingerii contestației ca neîntemeiată.

De asemenea, la cap.III pct.17 din Decizia nr..X./29.06.2011 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de X lei (X+X+X+X+X) și veniturilor neimpozabile în suma de X lei (X+X) reprezentând baza impozabila stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009, taxa pe valoare adaugata suplimentara în suma de X lei (X+X+X+X) și accesorii în suma de X lei (X+X+X+X), și la cap.III pct.15 referitor la taxa pe valoarea adaugata în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, din aceeași Decizie nr..X./29.06.2011, organul de soluționare a contestației s-a pronunțat cu privire la capetele de cerere analizate în sensul respingerii contestației ca nemotivată.

Ca urmare, deși, per total, a fost desființată Decizia de impunere nr..X./29.11.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, avându-se în vedere că la pct.5-7, pct.11, pct.13-14 și pct.16 din Decizia

nr..X./29.06.2011 a fost dispusă reanalizarea situației de fapt privind cheltuielile nedeductibile, precum și cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, iar acestea sunt de natură să influențeze cuantumul diferenței de impozit pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și accesoriilor aferente stabilite suplimentar, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu a putut calcula această influență, pentru capetele de cerere analizate la cap.III pct.1-4, 8-10, 12, 15 și 17 constatările au fost reluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X. .X./29.02.2012 ce stă la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X. .X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, contestată. Astfel, organul de soluționare a contestației nu se mai poate pronunța prin prezenta decizie cu privire la aceste capete de cerere întrucât soluțiile pronunțate prin Decizia nr..X./29.06.2011 sunt definitive în sistemul căilor de atac conform prevederilor art.210 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În soluționarea contestației, organul competent se pronunță prin decizie sau dispoziție, după caz.

(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”

De altfel, așa cum se menționează și în contestație, împotriva Deciziei nr..X./29.06.2011 a fost formulată acțiune la instanța judecătorească pentru capetele de cerere pentru care s-a respins contestația, ce face obiectul dosarului nr.X/X/2012 aflat pe rolul Curții de Apel .X..

Pe cale de consecință, potrivit celor prezentate mai sus, având în vedere cele precizate în prezenta decizie la cap.III pct.1-4, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul debitelor și accesoriilor pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul debitelor și accesoriilor pentru s-a respins contestația ca nemotivată, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia la pct.12 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X. .X./29.02.2011 organele de inspecție fiscală au preluat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.X. /19.11.2010 *“cu mențiunea că în prezentul RIF a fost preluată greșit din raportul anterior, cu o diferența în plus de X lei (X lei față de X lei)”* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la pag.75 din Raportul de inspecție fiscală nr.X. /19.11.2010, la pct.g.3), este înscrisă suma de X lei, iar la pag.31 din

Raportul de inspecție fiscală nr..X. /19.11.2010 se menționează că “[...] reprezintă cheltuieli nedeductibile la stabilirea bazei impozabile pentru anul 2007 în sumă de X lei [...]”, în ambele rapoarte de inspecție fiscală fiind înscrisă aceeași valoare a cheltuielilor.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X. .X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X