

## DECIZIA NR.72 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Lupeni, b-dul Păcii, nr.1, județul Hunedoara, privind constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2008 referitoare la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere

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

**Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 - 207 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL din Lupeni.**

**I. Prin contestația formulată, petentul solicită anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr.../2004, pentru următoarele motive:**

*Cu privire la faptul că societatea nu a achitat la bugetul statului impozitul pe profit datorat de ... lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.*

Organul de control a înlăturat dreptul de deducere a cheltuielilor cu materiale consumabile, cuprinse în factura seria ..., nr. ... / ...2005 în valoare de ... lei și factura seria ..., nr. ... / ...2005 în valoare de .. lei emise de SC Y SRL și factura seria ..., nr. ... / ...2005 emisă de SC Z SRL în valoare de ... lei înregistrată ca și prestări servicii efectuate de terți.

Potentul precizează faptul că societatea nu era proprietara spațiului, în care își desfășura activitatea, conform contractului de închiriere încheiat cu SC W SA pentru suprafața de ... m.p. Lucrările efectuate au fost de reparații și întreținere în baza Contractului încheiat cu SC Z SRL, conform Devizului de lucrări. Materialele folosite au fost date direct în consum pe

măsura achiziționării acestora, pe baza bonurilor de consum, conform punctului 94 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: „Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.”

Nu se putea evidenția contravaloarea materialelor consumate, în acest scop, în contul 722 - Venituri din producția de imobilizări corporale - în corespondența contului 231 - Investiții în curs de realizare - după cum se precizează în actul de inspecție fiscală, deoarece nu s-a realizat o investiție care să ducă la creșterea valorii imobilului, ci o reparație.

Agentul economic menționează faptul că este deținător de Certificat de Investitor și nu a avut nici un interes ascuns, de a crește cheltuielile în vederea diminuării profitului, deoarece oricum beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit.

De asemenea, în mod greșit, organul de control reține faptul că prin actele efectuate s-a lichidat investiția, fără a avea în vedere faptul că bunurile vândute nu făceau parte din activele care au constituit investiția, în baza căreia a fost eliberat Certificatul de Investitor, conform OUG nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate.

*Cu privire la faptul că societatea nu a achitat la bugetul statului TVA datorată în sumă de ... lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.*

Organul de control în mod abuziv stabilește că societatea nu a colectat TVA pentru serviciile oferite clienților, omițând faptul că biletele de călătorie terestre și aeriene, au fost făcute pentru parcurs extern.

Din veniturile realizate de agenție, 95% o reprezintă intermedierea de vânzări de bilete de avion pentru transport internațional de persoane, activitate care este scutită de la plata TVA, cu drept de deducere conform art.143, lit.g și art.144\*1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru serviciile de turism intern, s-a colectat TVA conform legii, societatea putând să facă dovada cu facturile emise.

În urma inspecției s-a constatat că nu este corectă suma de la TVA din Declarațiile vamale - Steinigke Showtech GmbH - constatându-se o diferență eronată de ... lei, drept pentru care atașează copii după Declarațiile vamale pentru a demonstra corectitudinea înregistrărilor - adică total TVA ... lei, nu ... lei cât s-a stabilit de către organul de control.

Din chitanța nr..../...2006 și din Declarațiile Vamale, anexate, rezultă faptul că societatea a achitat TVA în vamă, în cuantum de ... lei.

Agentul economic precizează faptul că, în anul 2006 societatea a fost verificată în legătură cu TVA-ul, după cum rezultă din Procesul - Verbal din data ....2006, prin care a fost soluționată cererea de rambursare a TVA-ului.

**De asemenea, petentul solicită anularea ca netemeinică și nelegală a Dispoziției de măsuri nr.../...2008, prin care s-a reținut că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile executate de terți în sumă de ... lei, din următoarele considerente:**

In ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă în contul 628 - Cheltuieli privind serviciile efectuate de terți - a facturilor fiscale reprezentând contravaloarea biletelor de avion emise de societățile SC Q SRL - CUI .... și A - CUI ..., se precizează faptul că „B” este numele agenției, după cum se poate observa și de pe licența de turism, dar aparține SC X SRL din Lupeni.

Toate operațiunile de plată către aceste societăți s-au efectuat prin conturile SC X SRL din Lupeni, drept pentru care anexează copii după Extrasele de Cont din luna ... 2007, pentru a demonstra acest lucru.

Conform legislației în vigoare, organul de control trebuia să dispună refacerea facturilor, care nu au fost luate în considerare.

**II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..../...2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../....2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

**Referitor la impozitul pe impozit pe profit determinat suplimentar**

***a) cheltuieli pentru investiții incluse în cheltuieli de exploatare.***

In lunile ... si ... 2005, in cheltuielile de exploatare au fost incluse si materiale de construcții, respectiv materiale consumabile, in suma de ... lei, utilizate in amenajarea spațiului din Lupeni unde societatea isi desfășura activitatea, fara a se evidenția contravaloarea materialelor consumate in acest scop in contul 722 « Venituri din producția de imobilizări corporale » in corespondenta contul 231 «Investiții in curs de realizare» cu încălcarea prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, in situația menționata, cheltuielile fiind aferente realizării obiectivelor de investiții, urmând a fi amortizate pe durata normala de funcționare prevăzuta de Legea nr.15/1994 R și HG nr.2139/30.11.2004 privind clasificarea mijloacelor fixe.

In fapt, s-au înregistrat in evidența contabilă in conturile de cheltuieli următoarele documente :

-ff seria ... nr.... emisa de SC Z SRL, CUI ..., in valoare de ... lei fara TVA;  
-ff seria ...nr... emisa de SC Y SRL , CUI ..., in valoare de ... lei fara TVA;  
-ff seria .... emisa de SC Y SRL , CUI ..., in valoare de ... lei fara TVA;

***b) Din verificările efectuate asupra actelor si documentelor puse la dispoziția inspecției fiscale s-a constatat ca in perioada ...2006 -... 2007 societatea a înregistrat in evidența contabilă facturi fiscale emise de diverse societăți din tara si din străinătate, facturi fiscale ce nu au***

**înscrise la rubrica cumpărător denumirea societății cumpărătoare ,respectiv SC X SRL ci denumirea B.**

Astfel au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 628 "cheltuieli privind serviciile efectuate de terți" facturi fiscale reprezentând contravaloarea biletelor de avion emise de societăți de transport aerian, după cum urmează :

-SC Q SRL CUI ... un număr de trei facturi fiscale ce reprezintă "bilet " în valoare totală de .. euro (înregistrându-se în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile efectuate de terți în suma de ... lei);

-A cod fiscal ... un număr de ...Facturi fiscale reprezentând bilete avion, în valoare totală de ... euro (înregistrându-se în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile efectuate de terți în suma lei) facturi fiscale ce au înscrise la rubrica cumpărător "B " fără să se precizeze codul unic de înregistrare. Facturile fiscale au fost emise prin Internet.

Fata de prevederile legale încălcate, în timpul controlului s-au determinat cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei.

Consecința fiscală a încălcării prevederilor legale menționate mai sus, respectiv neevidențierea cheltuielilor nedeductibile menționate anterior în suma totală de ... lei, a condus la diminuarea masei profitului impozabil, neevidențierea și neînregistrarea obligației de plată a impozit pe profit în suma de ... lei, după cum urmează:

-pentru anul fiscal 2005 s-a diminuat impozitul pe profit cu suma de ...lei cu termen de plată ... 2006; În conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 republicată, pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ...lei, se datorează după acest termen majorări de întârziere în suma totală de ... lei.

-pentru anul 2006 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;

-pentru anul 2007 s-a diminuat masa impozabilă cu suma de ... lei;

**c)Impozit pe profit aferent profitului obținut din vânzarea de active corporale**

În luna ... 2007 SC X SRL înregistrează venituri din vânzări de active corporale în suma de ... lei în baza facturilor nr....

În conformitate cu prevederile art.6 lit.c din OUG nr.24/1998 coroborat cu art.9 alin.2 din HG nr.728/2001 societatea comercială "nu beneficiază de scutire la plată impozitului pe profit, pentru profitul rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investițiilor, pentru profitul obținut din vânzarea de active corporale și necorporale".

Conform art.9 alin.3 din HG nr.728/2001 "partea din profit aferentă fiecei operațiuni este cea care corespunde în procent veniturilor obținute din aceste operațiuni în volumul total al veniturilor".

În ... 2007 situația se prezintă astfel:

-veniturile totale ... lei ;

-venituri din vânzări active corporale ... lei ;

- ponderea veniturilor (2) in total venituri (1) 0.0947 ;
  - profit impozabil la ...2007 cf.evidentei ... lei ;
  - impozit pe profit ... lei ;
  - impozit pe profit datorat pentru vânzări de active (0.0947\* ... lei=... lei)
- Data scadentei: ...2007

Consecința fiscală constă în neevidențierea, nedeclararea și nevirarea impozitului pe profit aferent trimestrului II 2007 în suma de ... lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei se datorează după acest termen majorări de întârziere în suma totală de ... lei.

d) În timpul controlului s-au determinat cheltuieli nedeductibile fiscal în suma ... lei de pentru care s-a calculat impozit pe profit în suma de ... lei și majorări de întârziere în suma de ... lei.

Totodată s-au determinat cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei, cheltuieli ce diminuează pierderea contabilă cu suma de ... lei.

### **Referitor la taxa pe valoare adăugată**

Unitatea verificată desfășoară activitate ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit reglementărilor legale mai sus amintite, operațiuni taxabile în cota standard, respectiv de 19% și cota redusă de 9% pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier.

În perioada ... 2005 - ... 2007 societatea a desfășurat activitate de intermediere în turism prin achiziționarea de bilete de călătorie terestre și aeriene de la diverse unități furnizoare cum ar fi B. A., Eu., Ae., T. E. b., etc precum și servicii de turism intern sau rezervări referitoare la cazare în străinătate.

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea nu a colectat TVA pentru serviciile oferite clienților.

În fapt societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de vânzări sau borderoul de vânzări (incasări) TVA aferentă prestărilor de servicii efectuate în beneficiul călătorului și nu a evidențiat în mod distinct evidența acestor operațiuni din punctul de vedere al aplicării TVA potrivit prevederilor HGR 1861/2006 pct.63 (5).

Astfel s-a determinat TVA colectată suplimentar în suma totală de ... lei aferentă perioadei ... 2005 -... 2007.

În conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 republicată, pentru neachitarea la termenul de scadență a TVA de plată stabilit suplimentar în suma de ... lei, au fost calculate majorări de întârziere în suma totală de ... lei.

De asemenea, s-a constatat că în luna ... 2006 societatea a efectuat importuri de diverse materiale și mijloace fixe pentru care a înregistrat în jurnalul de cumpărări în luna ... "decl. Vamale"- Steinigke Showtechnic, baza de impozitare în suma de ... lei și TVA deductibilă în suma de ... lei.

Din verificările efectuate asupra declarațiilor vamale aferente importului, s-a constatat că organele vamale au calculat o bază de

impozitare privind TVA in suma de ... lei si TVA achitat in vama in suma de ... lei.

In fapt societatea a înregistrat in jurnalul de cumpărări si in evidenta contabila valoarea TVA aferenta importurilor cu ... lei mai mult decât este înscrisa in documentele vamale.

Fata de cele arătate mai sus in timpul controlului s-a determinat TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in suma de ... lei cu termen de plata ....2006.

In conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 republicata, pentru neachitarea la termenul de scadenta a TVA de plata stabilit suplimentar in suma de ... lei, au fost calculate majorări de întârziere in suma totala de ... lei.

In consecință, în timpul controlului s-a determinat TVA de plată suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

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

**A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ..., cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de scutirea taxei pe valoarea adăugată pentru prestarea serviciilor de intermediere în turism.**

**In fapt**, în perioada ... 2005 - ... 2007, societatea comercială a desfășurat activitate de intermediere în turism prin achiziționarea de bilete de călătorie terestre și aeriene de la diverse unități furnizoare, precum și servicii de turism intern sau rezervări referitoare la cazare în străinătate.

Pe total perioadă verificată, s-a constatat că agentul economic pentru serviciile oferite clienților, nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, menționând prin contestație faptul că *“biletele de călătorie terestre și aeriene, au fost făcute pentru parcurs extern. Din veniturile realizate de agenție 95% o reprezintă intermedierea de vânzări de bilete de avion pentru transport internațional de persoane, activitate care este scutită de la plata TVA, cu drept de deducere conform prevederilor art.143 lit.g și a prevederilor art.144\*1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.”*

Având în vedere aspectele constatate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 15,966% asupra valorii serviciilor, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară față de evidența contabilă în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de ... lei.

Potrivit punctului 3 din Ordonanța Guvernului nr.107/1999 Republicata, privind activitatea de comercializare a pachetelor de servicii turistice, se prevede: **“agentia de turism - orice unitate specializata, persoana juridica, care organizeaza, ofera si vinde pachete de servicii turistice sau componente ale acestora.**

**Agentiile de turism pot fi de urmatoarele tipuri:**

**a) agentie de turism touroperatoare, avand ca obiect de activitate organizarea si vanzarea pe cont propriu a pachetelor de servicii turistice sau a componentelor acestora, direct sau prin intermediari;**

**b) agentie de turism detailista, care vinde sau ofera spre vanzare, in contul unei agentii de turism touroperatoare, pachete de servicii turistice sau componente ale acestora contractate cu aceasta;”**

**IN DREPT**, prevederile articolului 161 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare supuse perioadei verificate 2005 - 2006, stipulează:

**Art.161 “Dispozitii tranzitorii**

**(4) Prin norme se stabilesc reguli diferite pentru operațiunile de intermediere în turism, vânzările de bunuri second-hand, operațiunile realizate de casele de amanet.”**

**Norme metodologice:**

68. (1) *Agentiile de turism touroperatoare si detailiste, denumite in continuare agentii de turism, pot aplica regulile speciale in masura in care actioneaza in nume propriu in folosul turistului si utilizeaza pentru realizarea pachetului de servicii turistice sau a unor componente ale acestuia bunuri si/sau servicii achizitionate de la alte persoane impozabile...*

(2) *Toate operatiunile efectuate de agentiile de turism pentru realizarea pachetului de servicii turistice sau a unor componente ale acestuia, in conditiile precizate la alin.(1), sunt considerate ca o prestare de servicii unica a agentiei de turism...*

(3) *Baza de impozitare a serviciului unic furnizat de agentia de turism este constituita din beneficiul realizat de agentie, diminuat cu suma taxei pe valoarea adaugata, inclusa in beneficiul respectiv. Acest beneficiu este egal cu diferenta dintre pretul de vanzare solicitat de agentia de turism si costul real al pachetului de servicii turistice sau al unor componente ale acestuia.*

**(4) Taxa pe valoarea adaugata colectata, aferenta serviciului unic al agentiei de turism, se determina prin aplicarea procedurii sutei marite asupra bazei de impozitare determinate conform alin.(3). Cota de taxa pe valoarea adaugata este cota standard de 19% ...**

(6) *Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru serviciul unic furnizat de agentia de turism intervine la data la care toate elementele necesare determinarii bazei de impozitare prevazute la alin.(3) sunt certe.*

(7) Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in vederea realizarii de operatiuni supuse regulilor speciale, prevazute la alin. (3) lit. b), nu este deductibila de catre agentile de turism...

(10) Atunci cand agentile de turism efectueaza atat operatiuni supuse regimului normal de taxa pe valoarea adaugata, cat si operatiuni supuse regulilor speciale, acestea trebuie sa conduca evidente contabile separate pentru fiecare in parte. Nu se aplica reguli speciale pentru transportul de persoane cu orice mijloc de transport, daca acesta nu face parte dintr-un pachet de servicii turistice.”

De asemenea, prevederile articolului art.152<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare supuse perioadei verificate 2007, stipulează:

**“Regimul special pentru agentile de turism**

**(1) In sensul aplicarii prezentului articol, prin agentie de turism se intelege orice persoana care in nume propriu sau in calitate de agent, intermediaza, ofera informatii sau se angajeaza sa furnizeze persoanelor care calatoresc individual sau in grup, servicii de calatorie, care includ cazarea la hotel, case de oaspeti, camine, locuinte de vacanta si alte spatii folosite pentru cazare, transportul aerian, terestru sau maritim, excursii organizate si alte servicii turistice. Agentiile de turism includ si touroperatorii.**

**(2) In cazul in care o agentie de turism actioneaza in nume propriu in beneficiul direct al calatorului si utilizeaza livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate de alte persoane, toate operatiunile realizate de agentia de turism in legatura cu calatoria sunt considerate un serviciu unic prestat de agentie in beneficiul calatorului.**

**(4) Baza de impozitare a serviciului unic prevazut la alin.(2) este constituita din marja de profit, exclusiv taxa, care se determina ca diferenta intre suma totala care va fi platita de calator, fara taxa, si costurile agentiei de turism, inclusiv taxa, aferente livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii in beneficiul direct al calatorului, in cazul in care aceste livrari si prestari sunt realizate de alte persoane impozabile...**

(10) Atunci cand agentia de turism efectueaza atat operatiuni supuse regimului normal de taxare, cat si operatiuni supuse regimului special, aceasta trebuie sa pastreze evidente contabile separate pentru fiecare tip de operatiune in parte.”

Din analiza textelor de lege sus invocate, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale, retinem ca :

-potrivit legislatiei in materie de **activitati turistice, agentii economici care desfasoara astfel de activitati pot fi priviti din doua perspective:**



**cea de organizator de servicii turistice si cea de intermediar de servicii turistice**

**-referitor la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, prevederile legale aplicabile in speta stipuleaza fara echivoc ca aceasta este diferita la agentii economici care realizeaza activitate de intermediere in turism fata de cei care presteaza servicii de turism. Astfel, la cei care efectueaza intermediere in turism se aplica regulile speciale de taxare, respectiv baza de impozitare o constituie diferenta intre pretul incasat de la client, inclusiv taxa pe valoarea adaugata si pretul, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, facturat de prestatorii serviciilor.**

**-nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in vederea realizarii de operatiuni supuse regulilor speciale si care compun costul real al pachetului de servicii turistice.**

Referitor la susținerea contestatorului potrivit căreia activitatea agenției o reprezintă intermedierea de vânzări de bilete de avion pentru transport internațional de persoane, activitate care este scutită de la plata TVA, cu drept de deducere potrivit prevederilor art.143 și art.144<sup>1</sup>, prevederile art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **stipulează faptul că, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, transportul international de persoane si ... ”**

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1846/2003 și Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) ... **beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru vanzarile de bilete aferente transportului international de persoane, agentiile companiilor aeriene straine care functioneaza pe teritoriul Romaniei, iar serviciile prestate de persoanele impozabile care actioneaza in calitate de intermediari in transportul international de persoane, respectiv actioneaza in numele si in contul transportatorului, sunt scutite de taxa conform art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal pe baza documentelor din care rezulta ca aceste persoane actioneaza in calitate de intermediari in transportul international de persoane.**

Avand in vedere situatia de fapt si de drept potrivit căreia agentul economic acționează în numele Agenției de turism B, neprezentând niciun document din care să rezulte că acționează în numele si in contul transportatorului, s-a retinut ca organul de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala, în mod corect a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă activitatii desfasurate de catre societate, respectiv activitate turistică de intermediere specifică agenției de turism.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de 144 lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de 76 lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nici contestatorul nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, nici constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt susținute cu documente.**

În luna septembrie 2006, societatea comercială a efectuat import de diverse produse, înregistrând în jurnalul pentru cumpărări în luna septembrie, Declarația Vamală, cu o baza de impozitare în suma de 8.189.47 lei și TVA deductibilă în suma de 1.556 lei.

Din verificările efectuate asupra declarațiilor vamale aferente importului, organele de inspecție fiscală au constatat că organele vamale au calculat o baza de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată în suma de 7.433 lei și **TVA achitat în vama în suma de 1.412 lei.**

Având în vedere aspectele constatate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea nu avea drept de deducere în suma de 144 lei.

**În fapt**, prin declarațiile vamale existente la dosarul cauzei, a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată în **cuantum de 1.556 lei lei.**

Prin contestație, agentul economic susține că *“din chitanța nr.9672884/07.09.2006 și din declarațiile vamale, anexate la prezenta, rezultă faptul că societatea a achitat TVA-ul în vamă în cuantum de 1.556 lei.”*

Referitor la afirmația contestatorului, organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare arată că *“astfel cu ocazia depunerii contestației...**s-a anexat acesteia** DIV nr.210/07.09.2006 și **chitanța seria AR WLA nr.9672884/07.09.2006** emisă de Direcția Regională Vamală Arad **deși din Declarația dată de administratorul societății pe propria răspundere la finalul inspecției fiscale rezultă că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale”***

Atât în ceea ce privește susținerea contestatorului, cât și a organelor de inspecție fiscală referitoare la anexarea la contestație a *chitanței nr.9672884/07.09.2006 privind achitarea TVA în vamă*, se face mențiunea că acestea nu se susțin, întrucât nu se face dovada existenței acesteia la dosarul cauzei.

Având în vedere situația de fapt și de drept, se reține că organul de inspecție fiscală nu a făcut o analiză detaliată a stării de fapt susținută cu documente anexate dosarului contestației, în vederea stabilirii cu exactitate a cuantumului taxei pe valoarea adăugată achitată în vamă și pentru care

agentul beneficiază de deductibilitatea acesteia, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: **“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

**C. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente unor lucrări efectuate de contestator la spațiul închiriat și caracterul acestora, respectiv reparații sau investiții.**

În fapt, în lunile noiembrie și decembrie 2005 s-au înregistrat în evidența contabilă în conturile de cheltuieli, materiale de construcții și materiale consumabile în suma de 9860,31 lei utilizate în amenajarea spațiului din Lupeni unde societatea își desfășura activitatea.

Cheltuielile au fost înregistrate în evidența contabilă a societății drept cheltuieli deductibile fiscal la data efectuării lor, considerându-se că acestea sunt lucrări de reparații.

Organele de inspecție fiscală au considerat lucrările efectuate ca fiind lucrări de investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, au dispus reîntregirea profitului impozabil cu suma totală a cheltuielilor și au procedat la calculul impozitului pe profit suplimentar și al accesoriilor aferente.

**In drept**, la nivelul anului 2005, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, și ale titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 republicată, prevede:

**“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:**

**a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;[...]**

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix”**,

prevederi care se regăsesc și la art.24 alin.1 și alin.3 lit.a) și d) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, după cum urmează:

**“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

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

**a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea; [...]**

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”**

In ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, pct.7 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, precizează:

**“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art.4 din lege, astfel:**

**a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;[...]**

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

**Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient...”**

De asemenea art. 6 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, precizează următoarele:

**“Nu sunt considerate mijloace fixe:**

**a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;...”**

Potrivit pct. 9 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.909/1997, se precizează următoarele:

**“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art.6 din lege...”**

**Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.**

**Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau esalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”**

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate cu altele noi, în timp ce lucrările de investiții au ca și scop îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametri funcționali tehnici stabiliți inițial, sporirea gradului de confort și ambient.

Totodată, în sensul prevederilor acestor articole de lege, din raportul de inspecție fiscală contestat nu rezultă în ce au constat lucrările efectuate la spațiul închiriat, organele de inspecție fiscală considerând toate lucrările efectuate ca fiind lucrări de investiții a căror valoare se recuperează pe calea amortizării, fără a face o analiză a specificului acestor lucrări și fără a specifica criteriile și motivele pe baza cărora s-au încadrat lucrările efectuate ca fiind numai lucrări de investiții.

Intrucât s-a reținut că organele de inspecție fiscală trebuiau să facă o delimitare a lucrărilor executate, să specifice care lucrări pot fi încadrate în lucrări de reparații efectuate în scopul restabilirii stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și care lucrări au fost de investiții sau modernizare având ca efect creșterea parametrilor funcționali și a gradului de confort și ambient, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: **“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

**Mai mult**, prevederile art.6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/1998 Republicata, privind regimul zonelor defavorizate, stipulează:

**“(1) Societatile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice romane**, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului-lege nr.54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, **beneficiază** pentru investițiile nou-create **de următoarele facilitati:**

**... c<sup>1</sup>) scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi, pe perioada existenței zonei defavorizate, se aplică numai persoanelor juridice care au obținut înainte de data de 1 iulie 2003 certificatul permanent de investitor în zona defavorizată;”**,

și prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală menționează faptul că *“s-a stabilit că societatea mai beneficiază de ajutor de stat de natura scutirii de la plata impozitului pe profit...”*

Ca urmare, organul de inspecție fiscală nu putea stabili prin decizie de impunere, impozit pe profit în sumă de ...lei ca urmare a trecerii în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscale a sumei de ... lei, cu atât mai

mult să procedeze și la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

#### **D. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei și**

**majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie scutirea de la plata impozitului profit, în condițiile în care agentul economic a înregistrat venituri din vânzarea de active.**

In fapt, **SC X SRL din Lupeni** beneficiază în baza Certificatului de investitor în zona defavorizată nr.... din ...2000 emis de Agenția pentru Dezvoltare Regională, de scutire la plata impozitului pe profit prevăzută la art.6 lit.c) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată.

In luna ... 2007, societatea a înregistrat venituri din vânzarea de active în suma de ... lei, venituri care trebuiau luate în calcul în vederea stabilirii profitului pentru care societatea nu este scutită la plata impozitului pe profit.

In aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea ponderii veniturilor din vânzări de active în total venituri înregistrate, stabilind un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

**In drept**, la art.9 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.728/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, se precizează:

***“(1)Beneficiază de scutirea de la plata impozitului pe profit, prevăzută la art.6 lit.c) din ordonanța, pe baza certificatului de investitor în zona defavorizată, societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, care au sediul social și își desfășoară activitatea în zona defavorizată declarată, în domeniile de interes economic clasificate în anexa nr.1, și care angajează forța de muncă în condițiile prezentelor norme metodologice.***

***(2) Societățile comerciale menționate la alin.(1) nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit pentru profitul rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, pentru***

***profitul obtinut din vanzarea de active corporale si necorporale, castigurile realizate din investitii financiare, profitul obtinut din desfasurarea de activitati in afara zonei defavorizate, precum si pentru cel rezultat din desfasurarea de activitati in alte domenii decat cele de interes pentru zonele defavorizate, declarate potrivit legii.”***

iar la alin.(3) al aceluiasi articol mentionat mai sus se prevede:

***“(3)Partea din profitul impozabil, aferenta fiecarei operatiuni/activitati prevazute la alineatul precedent, este cea care corespunde ponderii veniturilor obtinute din aceste operatiuni/activitati in volumul total al veniturilor.”***

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine ca societatile comerciale care detin certificate de investitor in zona defavorizata nu beneficiaza de scutire la plata impozitului pentru profitul obtinut din vanzarea activelor corporale. Totodata, se retine ca partea din profitul impozabil aferenta operatiunii de vanzare de active este cea care corespunde ponderii veniturilor obtinute din vanzarea activelor in volumul total al veniturilor.

De asemenea, din textul de lege sus citat, se retine ca legiuitorul nu a intentionat sa excluda nici o categorie de venit, indiferent de modalitatea in care a fost obtinut, acest lucru rezultand din sintagma ***“venituri obtinute din aceste operatiuni/activitati in volumul total al veniturilor”***.

Prin urmare, societatea nu beneficiaza de scutire la plata impozitului pe profit pentru profitul obtinut din vanzarea de active, veniturile obtinute din vanzare de active fiind incluse in totalul veniturilor inregistrate de societate, fapt pentru care organele de inspectie fiscala in mod legal au calculat ponderea veniturilor din vanzari active in volumul total al veniturilor obtinute de societate si au stabilit impozitul pe profit suplimentar de plata.

Referitor la afirmatia societatii a faptului că *“bunurile vândute, nu făceau parte din activele care au constituit investiția, în baza căreia a fost eliberat Certificatul de Investitor”*, în textul de lege nu se menționează că veniturile rezultate din vanzarea activelor care constituie investiția inițială se iau sau nu în calculul profitului impozabil.

Mai mult, societatea nu prezinta in sustinerea contestatiei documente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In consecință, având în vedere cele precizate mai sus, contestația se va respinge ca **neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

**E. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... din ...2008 cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea**

**de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.**

**In fapt**, prin Dispozitia nr.... din ....2008 organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a repartizării în contul 1068 "Alte rezerve" facilitățile fiscale și diminuarea pierderii fiscale de recuperat în anii următori cu cheltuielile nedeductibile determinate la control.

**In drept**, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Biroul de solutionare a contestatiilor este competent sa solucioneze **"contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]."**

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

**"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului."**

Intrucat masurile stabilite in sarcina **SC X SRL din Lupeni** prin Dispozitia nr.... din ....2008 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatorului, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Biroul de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.2079 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

**"Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solucioneaza de catre organele fiscale emitente."**

De altfel, prin Decizia nr.... din ....2008, acest capat de cerere, a fost soluționat de către Activitatea de inspecție fiscală in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.



**Cu privire la desființarea parțială actului administrativ atacat,** Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

**102.5. “In cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”**

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

**12.7. “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

**1. Respingerea** contestației pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată
- ... lei – majorări de întârziere
- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – majorări de întârziere

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2008 pentru capetele de cerere în sumă de ... lei reprezentând:**

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată
- ... lei – majorări de întârziere
- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – majorări de întârziere

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.