

DECIZIA NR. 202
din 2008

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, privind soluționarea contestației depusă de catre SC X.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finanțelor Publice Brașov - Activitatea de Inspectie Fiscala, privind suma reprezentand:

- impozit pe profit stabilit ca datorat, pentru anii 2005 si 2006;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plata, pentru anii 2005 si 2006;
- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost inregistrata la Administratia Finanțelor Publice, in raport de data emiterii deciziei de impunere fiind depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Constatând ca in speta sunt îndeplinite dispozitiile art.205, art.206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția Generala a Finanțelor Publice Brașov este legal investita sa se pronunte asupra contestației formulata de catre SC X.

I.Prin contestatia formulata SC X solicita anulara sumei reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit precum TVA stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente , prezentand urmatoarele argumente:

1.Referitor la impozitul pe profit:

Se arata ca in anul 2004 organele de control fiscal au stabilit un impozit pe profit suplimentar, luand in calcul cheltuieli nedeductibile, aplicand cota de impozit de 25%.

Petenta sustine ca organele de control fiscal nu au luat in considerare, in anul 2004, suma de ...lei deoarece aceasta suma este cuprinsa in descarcarea de gestiune a magazinelor vandute si in anul 2003. In luna septembrie 2003, conform documentelor justificative -facturi, devize, situatii de lucrari- trebuia inregistrata pe cheltuieli doar suma aferenta constructiei halelor A si B.

In luna septembrie 2004, conform documentelor justificative -facturi, devize, situatii de lucrari, expertiza tehnica- trebuia inregistrata pe cheltuieli, conform principiului conectarii cheltuielilor la venituri impozabile, majorandu-se cheltuielile cu suma de ... lei, la care se adauga suma de ...lei care reprezinta contravaloarea magazinelor vandute. In consecinta cheltuielile au fost majorate cu suma de ...

Societatea considera ca in mod eronat organele fiscale au luat in calcul o pierdere in suma de... lei pentru luna august 2001, pierderea corecta fiind in suma de ..., reprezentand diferenta intre pierderea contabila conform balantei de verificare, in suma de ... lei si cheltuielile de protocol in suma de ...lei.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005, petenta sustine ca organele de control fiscal au considerat in mod ilegal faptul ca cheltuielile profesionale inregistrate in contul 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile" sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, intrucat nu sunt aferente veniturilor conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

In sustinerea cauzei petenta mentioneaza ca pregatirea profesionala a personalului s-a efectuat in baza contractelor de scolarizare, incheiate intre SC X si D. Obiectul contractului il constituie pregatirea personalului pentru a exercita lucrari specifice obiectului de activitate si pentru programul de formare profesionala managementul organizatiei. Formarea profesionala s-a efectuat conform art.2(2) din Ordonanta nr.129/2000 privind formarea profesionala a adultilor.

SC X pe perioada de scolarizarii, a incheiat acte aditionale la contractul individual de munca, contractul fiind suspendat pe perioada scolarizarii.

Petenta sustine ca, pentru a fi aferente veniturilor impozabile, cheltuielile cu formarea profesionala trebuie sa indeplineasca doua conditii si anume:

1.cheltuielile sa fie aferente personalului angajat iar societatea a incheiat contracte de scolarizare doar pentru personalul angajat cu carte de munca;

2.cheltuielile sa priveasca formarea sau perfectionarea intr-o activitate, specializare existenta in societate la momentul angajarii, conform domeniilor de activitate autorizate, sau intr-un viitor previzibil iar societatea a scolarizat personalul conform obiectului contractului numai in domeniile de activitate in care este autorizata.

In aceste conditii contestatoarea sustine ca cheltuielile efectuate cu privire la scolarizarea personalului sunt aferente veniturilor realizate de catre societate invocand in sustinere prevederile art.34 din Ordonanta nr.129/31.08.2000 privind formarea profesionala a angajatilor si art.21 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, petenta sustine ca organele de control fiscal au exclus fara nici o baza legala de la deductibilitate, contravaloarea facturii emisa de S.C A., reprezentand avans tamplarie aluminiu. Conform devizelor, situatiilor de lucrari si expertizei efectuate, tamplaria de aluminiu este parte integranta a constructiei, iar venitul aferent s-a inregistrat la vanzarea magazinelor.

Fata de motivatiile aduse pentru anul 2005, contestatoarea solicita anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2005, a majorarilor aferente si a penalitatilor .

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de catre organele fiscale pe anul 2006, petenta sustine ca:

Organele de control fiscal au calculat un impozit pe profit suplimentar avand in vedere cheltuieli nedeductibile, aplicand cota de impozit de 16%.

In sustinerea cauzei petenta precizeaza ca in luna octombrie 2006 a inregistrat venituri din cedarea activelor, fara a avea corespondent in contul de cheltuieli privind activele cedate. Conform principiului invocat de organele fiscale, al conectarii cheltuielilor la venituri, trebuiau luate in calcul si cheltuielile aferente activelor cedate iar aceste cheltuieli au fost inregistrate in mod eronat in evidentele contabile in anul 2003, fapt evidentiat in contestatie la determinarea impozitului pe profit pentru anul 2004.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de control fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile profesionale, inregistrate in evidentele contabile pe anul 2006.

In sustinerea cauzei petenta invoca prevederile art.21 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si solicita anularea impozitului stabilit de organele de control.

De asemenea, in contestatia formulata, petenta sustine ca organele de control au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand Proiectarea unui imobil, fara nici o baza legala.

Petenta mentioneaza faptul ca aceasta cheltuiala este aferenta veniturilor impozabile, intrucat fara proiectare nu se putea construi imobilul, iar venitul impozabil s-a realizat odata cu vanzarea spatiilor comerciale.

In consecinta se solicita anulara impozitului stabilit de organele de control, aferent avansului proiectare, precum si a accesoriilor aferente.

Fata de cele prezentate petenta solicita admiterea contestatiei si si anulara deciziei de impunere pentru impozitul pe profit si majorari de intarziere aferente, stabilite suplimentar pe anul 2006.

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata

In contestatia formulata se arata ca organele de control fiscal au colectat TVA in luna octombrie 2004, aferenta imobilelor distribuite fostilor asociati, in baza prevederilor art.128 alin.1 si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sfera de aplicate a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este defnita la art.127. alin.1; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.2.

Astfel, contestatoarea considera ca, *operatiunea de retragere din societate a actionarului* nu se incadreaza la articolului 126 alin.1 lit.d, respectiv art.127 alin.2 precum si art.128 alin 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in consecinta nu se datoreaza bugetului de stat TVA aferenta acestei operatiuni.

Totodata, societatea contesta TVA aferenta facturilor fiscale de stornare a contravalorii spatiilor comerciale 10B, 3B, 6B, 5B, 2B, 11 B, sustinand ca organele de control fiscal, fara nici o baza legala, nu au luat in considerare conventiile de rezolutiune incheiate intre parti, precizand faptul ca nu au relevanta din punct de vedere fiscal, iar facturile de stornare nu au baza reala si nu trebuiau emise.

Petenta sustine ca facturile de stornare au la baza conventiile de rezolutiune incheiate intre parti, reprezentand operatiuni reale reglementate de dispozitia art.969 din Codul Civil, potrivit caruia conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante. Ele se pot revoca prin consimtamentul natural sau din cauze autorizate de lege. Societatea considera ca, organele fiscale nu au competenta legala sa intervina in intelegerile dintre parti, intelegerea avand putere de lege.

Astfel, contestatoarea solicita admiterea contestatiei cu privire la suma reprezentand TVA aferenta facturilor de stornare a contravalorii spatiilor comerciale 10B, 3B, 6B, 5B, 2B, 11 B.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada supusa inspectiei fiscale, impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere, au respins la rambursare TVA, au stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere.

Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii de catre Administratia Finantelor Publice - Serviciul Inspectie Fiscala a Deciziei de impunere, s-au constatat urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.22004 - 31.03.2007

In ceea ce privesc aspectele constatate urmare controlului efectuat de echipa de inspectie fiscala in baza art.97 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, la D, aspecte ce fac obiectul capitolului II din raportul de inspectie fiscala si la care se face trimitere la capitolul III "Constatarile" din raportul de inspectie fiscala, in raportul de inspectie fiscala, se mentioneaza:

Echipa de inspectie fiscala a efectuat in baza art.97 alin.(1) lit b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, control incrucisat la D, intocmind in acest sens procesul verbal, prin care s-au constatat urmatoarele:

D a emis catre SC X urmatoarele facturi reprezentand *c/val contract scolarizare*.

Factura emisa de D este inregistrata in evidenta contabila a SC X si inregistrata in contul 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile" in luna mai 2005, in conditiile in care societatea verificata a incheiat contracte de scolarizare cu angajatii acesteia in 01 iulie 2005.

D prin reprezentantul legal, in calitate de presedinte al Consiliului de administratie, a pus la dispozitia controlului Contractele de scolarizare care au stat la baza facturilor emise, respectiv:

-Contract de scolarizare incheiat in 30.05.2005 intre D in calitate de institutie care scolarizeaza si SC X in calitate de beneficiara a scolarizarii pentru salariati sai:

Obiectul contractului, conform capitolului I il constituie: "scolarizarea salariatilor SC X in cadrul D, respectiv pregatirea personalului pentru a executa lucrari specifice pentru constructii, administrare complexe comerciale si alte lucrari necesare desfasurarii obiectului de activitate si pentru programul de formare profesionala "Managementul organizatiei si managementul resurselor materiale", program de pregatire ce va cuprinde si care se va desfasura prin efectuarea de catre salariatii beneficiarei scolarizarii de cursuri si stagii de initiere si organizarea de seminarii profesionale".

Conform capitolului II "*Durata contractului*" - "*prezentul contract se incheie pentru o perioada de 7(sapte) luni, incepand cu data de 30 mai 2005 si pana la data de 31 decembrie 2005*".

Pretul contractului, conform capitolului III este: "Pretul total al contractului este de pret care va fi achitat potrivit intelegerii dintre parti dar nu mai tarziu de 31.12.2005."

-Contractul de scolarizare incheiat in 01.01.2006 intre D in calitate de institutie care scolarizeaza si SC X in calitate de beneficiara a scolarizarii pentru salariatii sai:

Obiectul contractului conform capitolului I, il constituie: "*scolarizarea salariatilor SC X in cadrul D, respectiv pregatirea personalului pentru a executa lucrari specifice pentru constructii, administrare complexe comerciale si alte lucrari necesare desfasurarii obiectului de activitate si pentru programul de formare profesionala "Managementul organizatiei si managementul resurselor materiale", program de pregatire ce va cuprinde si care se va desfasura prin efectuarea de catre salariatii beneficiarei scolarizarii de cursuri si stagii de initiere si organizarea de seminarii profesionale*".

Conform capitolului II, "*Durata contractului*"- "*prezentul contract se incheie pentru o perioada de 1 (unu) an, incepand cu data de 01 ianuarie 2006 si pana la data de 31 decembrie 2006. La terminarea cursurilor de formare profesionala, scolarizarea se va finaliza cu un examen de absolvire si cu eliberarea unui certificat de absolvire recunoscut numai in cadrul SC X potrivit dispozitiilor art.18 alin. 3 din Ordonanta Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesionala a adultilor si a art.11 din Hotararea Guvernului nr.522/2003.*"

Pretul contractului, conform capitolului III, este: "Pretul total al contractului este de, pret care va fi achitat potrivit intelegerii dintre parti dar nu mai tarziu de 31.12.2006".

In raportul de inspectie fiscala, organele fiscale au analizat contractele de scolarizare, si anume perioadele de scolarizare precum si cheltuielile realizate de societate pentru fiecare persoana care a participat la cursurile de formare profesionala si au constatat urmatoarele :

Cheltuiala de scolarizare pe zi /persoana ar fi fost si mai mare ca valoare, daca la calculul de mai sus s-ar fi avut in vedere faptul ca o parte din angajatii societatii si-au incetat contractele de munca cu SC X si implicit contractele de scolarizare.

Intre cheltuiala de scolarizare pe zi pentru o persoana in anul 2005 fata de anul 2006 este o diferenta in plus, in conditiile in care programa cursului de initiere si perfectionare "Managementul organizatiei si managementul resurselor materiale", pusa la dispozitia organului de control, era aceeaasi.

In timpul controlului s-a constatat faptul ca presedintele Consiliului de administratie al D, are si calitatea de asociat al SC X, participand cu 99 % la capitalul social al acesteia.

Reprezentantul fundatiei a prezentat in timpul controlului adeverinte conform carora persoanele angajate la SC X au urmat cursurile in cadrul D, respectiv cursul de "Managementul organizatiei si managementul resurselor materiale" .

Din analiza tabelor privind orele de curs si de practica a beneficiarilor cursului de formare profesionala, prezentate de SC X in perioada iulie 2005 - decembrie 2006, rezulta ca parte din salariati au fost exmatriculati.

Prin notificare, s-a solicitat reprezentantului legal al Fundatiei, punerea la dispozitia organului de control a programului de formare profesionala la care au participat angajatii SC X, care sa cuprinda in principal: obiectivele programului de formare profesionala, durata de pregatire pentru realizarea obiectivelor propuse, calificarea persoanelor cu atributii de instruire teoretica si practica, programa de pregatire, procedura de evaluare in conformitate cu obiectivele specifice programului de formare.

Urmare notificarii, s-a inaintat punctul de vedere al reprezentantului fundatiei, al carui continut este urmatorul: *"Referitor la informatiile solicitate de catre dvs. privind durata de pregatire pentru realizarea obiectivelor propuse , va comunicam urmatoarele:*

Durata de pregatire pentru realizarea obiectivelor propuse este reflectata in contractele incheiate de SC X cu fiecare dintre persoanele scolarizate, angajate ale acesteia, contracte pe care le-ati solicitat si v-au fost puse la dispozitie de catre SC X , la sediul societatii.

Facem mentiunea ca, potrivit dispozitiilor art.190 din Codul Muncii formarea profesionala trebuie sa fie continua astfel ca durata de pregatire pentru realizarea obiectivelor propuse este continua. "

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca persoanele scolarizate sunt angajati ai SC X in baza contractelor de munca incheiate cu societatea in urmatoarele meserii:, contabil, femeie de serviciu, lucrator comercial, functionar economic, secretara, sef serviciu administrativ; salubrizator, sef serviciu personal intretinere; vanzator de produse naturiste; director comercial adjunct.

Formarea profesionala a angajatilor SC X nu s-a organizat distinct in functie de nivelul de pregatire, potrivit art.7 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.129/2000, republicata, privind pregatirea profesionala a adultilor.

In ceea ce priveste faptul ca reprezentantul societatii face referire la Legea n.467/2006 privind stabilirea cadrului de informare si consultare a angajatilor , organele de inspectie fiscala mentioneaza ca aceasta lege nu putea constitui unul din obiectivele formarii profesionale, intrucat a fost publicata in 12 decembrie 2006, ulterior incheierii contractelor de scolarizare .

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca din angajatii SC X pentru care s-au inregistrat cheltuieli de scolarizare, doar 6 persoane au mai ramas angajate la acesta societate la 31.12.2006.

Urmare a verificarii s-a constatat existenta relatiei de afiliere, in sensul art.7 pct.21 lit.b din Legea nr.571/2003, intre presedintele fundatiei, care detine 99 din partile sociale ale SCX .

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca, **incepand cu 01.01.2004** SC X a iesit din categoria microintreprinderilor, astfel ca in calitate de platitor de impozit pe profit avea obligatia sa recupereze pierderea fiscala din declaratia privind impozitul pe profit aferenta perioadei 01.01-31.08.2001, precum si pierderea fiscala la 31.12.2000 si pierderea fiscala la 31.12.1999, in temeiul art.26 alin.(1) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, stabilit suplimentar pe anul 2004, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Urmare a verificarii s-a constatat ca petenta a inregistrat in evidenta contabila aferenta lunii septembrie 2004, urmatoarele inregistrari contabile:

- pozitia 50 din registrul jurnal:
212"Cladiri"=1174 "Rezultatul reportat" cu explicatia "Regul./30.09.03-centr.03.09.03- INHOTEP"
- pozitia 51 din registrul jurnal:
212"Cladiri"=1174"Rezultarul reportat" cu explicatia "Regul./30.09.03-centr.03.09.03 INHOTEP
total: 212"Cladiri"=1174 Rezultatul reportat"
- pozitia 52 din registrul jurnal:
6583 "Cheltuieli privind activele cedate" - 212 "Constructii" cu explicatia "Regul./30.09.2003-MINIMAGAZINE "

Intrucat inregistrarile efectuate de societate in creditul contului 117 "Rezultatul reportat" nu respecta prevederile OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, s-a solicitat de catre echipa de control prin notificare, justificarea inregistrarilor contabile de mai sus. Raspunsul dat prin nota explicativa a societatii a fost ca: "Valoarea inregistrarilor pe contul 1174 "Rezultatul reportat" in septembrie 2004, reprezinta valoarea partiala a minimagazinelor, scazute in mod eronat in septembrie 2003, odata cu descarcarea gestiunii a magazinelor A si B.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand descarcarea gestiunii intrucat societatea a inregistrat aceasta cheltuiuala in luna septembrie 2003.

Totodata, s-a constatat ca la 30.09.2003 societatea inregistreaza descarcarea din gestiune a magazinelor vandute astfel: 6583 "Cheltuieli privind activele cedate" = 212 "Constructii" .

Astfel, s-a constatat in baza art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, ca nu este o cheltuiuala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal, pe anul 2004, si urmatoarele cheltuieli:

- cheltuielile de protocol potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuielile privind despagubiri, amenzi, penalitati potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal

- cheltuieli din vanzarea activelor sub valoarea ramasa, neamortizata, respectiv din vanzarea autoturismului Daewoo Espero, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

- cheltuieli privind amortizarea autoturismului Daewoo Espero, in conditiile in care acesta a fost vandut.Organele de inspectie fiscala au considerat aceasta cheltuiela ca nedeductibila fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuieli privind sponsorizarea potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

-cheltuieli reprezentand dobanzi, penalitati, majorari aferente impozitelor esalonate la plata, in temeiul dispozitiilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de mai sus organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2004 si au stabilit suplimentar impozit pe profit, majorari de intarziere aferente si penalitati.

In ceea ce priveste impozitul pe profit ,stabilit ca datorat pe anul 2005, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile profesionale inregistrate in contul 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile", inregistrate in baza facturilor fiscale emise de D, reprezentand contravaloare contract scolarizare, mai sus enumerate.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca sunt nedeductibile cheltuielile de scolarizare, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, avand in vedere aspectele constatate urmare procesului verbal incheiat la D si analizei efectuate mai sus.

De asemenea au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-cheltuielile rezultate din vanzarea autoturismului Honda, sub valoarea ramasa neamortizata, considerata nedeductibila fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

-cheltuielile reprezentand cheltuieli de protocol considerate ca nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in luna octombrie 2004, in evidenta contabila, factura emisa de SC A, reprezentand "avans tamplarie aluminiu" prin debitarea contului 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizari corporale*", astfel:

232 *Avansuri acordate pentru imobilizari corporale*" = 404 "Furnizori din imobilizari"

In luna martie 2005 societatea a facut urmatoarele operatiuni contabile :

212"Cladiri" = 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizari corporale*"

6583 "Cheltuieli privind activele cedate" = 212 "Constructii"

S-a constatat ca societatea a considerat avansul ca reprezentand cheltuiala a firmei, organele de control mentionand ca aceasta cheltuiala nu se justifica intrucat nu este efectuata în scopul realizarii de venituri impozabile potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand amenzi, penalitati potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu sponsorizarea potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2005 si au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, stabilit ca datorat pe anul 2006, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile profesionale inregistrate in contul 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile", in baza facturi fiscale emise de D, reprezentand "c/val contract scolarizare", mai sus enumerate, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea a inregistrat in mod nejustificat in evidenta contabila in luna octombrie 2006, prin debitul contului 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile", factura fiscala reprezentand "avans proiectare". Societatea avea obligatia sa inregistreze avansul acordat furnizorului pentru prestari de servicii si executari de lucrari in contul 409 "Furnizori - debitori" potrivit prevederilor OMF nr.1752 /2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Intrucat suma nu este o cheltuiala ci un avans inregistrat in mod eronat pe cheltuieli, s-a constatat ca in temeiul art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta nu constituie cheltuiala efectuata în scopul realizarii de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta a inregistrat in evidentele contabile pe baza proceselor verbale de scoatere din gestiune a produselor deteriorate cheltuielile reprezentand bunuri de natura stocurilor degradate, neimputabile. Aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea a achizitionat de la furnizorul SC D obiecte de inventar si mijloace fixe in baza facturii fiscale, fiind inregistrata in evidentele contabile prin articolul contabil:

303"Obiecte de inventar"=401"Furnizori"

603'Cheltuieli privind obiectele de inventar"=303"Obiecte de inventar"

Urmare a verificarii s-a constatat ca parte din bunurile considerate de societate si inregistrate ca fiind obiecte de inventar reprezentau mijloace fixe intrucat aveau o valoare de intrare mai mare decat limita stabilita prin H.G.nr.1553/18.12.2003, art.6, respectiv 1.500 lei. In aceste conditii organele de inspectie fiscale au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu obiectele de inventar intrucat bunurile inregistrate ca fiind obiecte de inventar reprezentau in realitate mijloace fixe.

In aceiasi situatie s-au aflat si bunurile achizitionate cu factura fiscala inregistrate de catre societate in mod eronat in contul 603"Cheltuieli privind obiectele de inventar" in conditiile in care aceste bunuri aveau o valoare mai mare decat 1500 lei (H.G.nr.1553/18.12.2003, art.6) trebuiau inregistrate ca fiind mijloace fixe si supuse amortizarii potrivit prevederilor art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in mod eronat in evidentele contabile.

Totodata, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de protocol potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand amenzi si penalitati in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si cheltuielile de sponsorizare potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel organele de control, prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de mai sus, au recalculat profitul impozabil aferent anului 2006 si au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit de plata organele fiscale au calculat majorari de intarziere.

Pe perioada 01.01.2007-31.03.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata.

Au fost considerate ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-cheltuieli cu bunurile degradate considerate ca nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

-cheltuieli cu sponsorizarea , considerate ca nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organelor fiscale au calculat majorari de intarziere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pe perioada 01.01.2002 - 31.03.2007:

Prin raportul de inspectie fiscala organele fiscale pe perioada verificata nu au dat drept de deducere a TVA care se compune din:

-s-a constatat deducerea TVA in luna mai 2002 rezultata din factura fiscala reprezentand" contravaloare penalitati de intarziere plata Espero"

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA potrivit prevederilor art.14 lit.b) si c) si art.25 lit.B), b) din OUG nr.17/2000 privind TVA .

-organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, inregistrata in evidentele contabile pe baza copiilor facturilor fiscale, potrivit prevederilor pct.62 alin.(1) din H.G.nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind TVA

-Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA rezultata din documente inregistrate in evidentele contabile, emise de furnizori neinregistrati in scopuri de TVA.

TVA a fost respinsa la rambursare in baza dispozitiilor art.22 alin.(5) din Legea nr.345/2002 privind TVA .

-TVA inscrisa eronat la rubrica regularizari-TVA deductibila din decontul de TVA din luna martie 2005

-TVA inscrisa eronat la rubrica regularizari-TVA deductibila din decontul de TVA din luna februarie 2007

Astfel au fost incalcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au **colectat TVA** , care se compune din:

-Organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta cheltuielilor de protocol inregistrate in contul 623"Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" la 31.12.2003 in conditiile in care societatea a inregistrat pierdere.Potrivit prevederilor art.4 alin.(2) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind Codul fiscal se colecteaza TVA aferenta cheltuielilor de protocol in conditiile in care societatea a inregistrat pierdere.

-De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala s-a colectat TVA aferenta depasirii plafonului cheltuielilor de protocol, pe perioada 2004-2006, potrivit prevederilor pct.7 alin.(3) si (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta comercializarii sub valoarea ramasa neamortizata a doua autoturisme, in conditiile in care taxa a fost dedusa integral la achizitionare.

Prin necolectarea TVA aferenta comercializarii autoturismelor sub valoarea ramasa neamortizata societatea a incalcat prevederile art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Organele de inspectie fiscala au constatat nedeclararea in deconturile de TVA a sumei.. conform documentelor de vanzare si jurnalelor de vanzari, inregistrate in evidentele contabile, astfel:

-nedeclararea TVA in decontul de TVA aferent lunii iunie 2005, prin inscrierea eronata a TVA colectata in suma de.. fata de TVA colectata in suma de....rezultata din documentele de vanzari si jurnalul de vanzari.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA pe luna iunie 2005.

-nedeclararea TVA in decontul de TVA aferent lunii octombrie 2005, prin inscrierea eronata a TVA colectata fata de TVA colectata, rezultata din documentele de vanzari si jurnalul de vanzari.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA pe luna octombrie 2005.

-nedeclararea TVA in decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2005, prin inscrierea eronata a TVA colectata in suma de ...fata de TVA colectata in suma de ..rezultata din documentele de vanzari si jurnalul de vanzari.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA pe luna noiembrie 2005.

-nedeclararea TVA in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2005, prin inscrierea eronata a TVA colectata in suma de .. fata de TVA colectata in suma de ... rezultata din documentele de vanzari si jurnalul de vanzari.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA pe luna decembrie 2005.

-necolectarea TVA rezultata din inregistrarea eronata in evidentele contabile si decontul de TVA aferent lunii martie 2005 a facturii fiscale si facturii emise de catre SC I.

Prin raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala a recalculat TVA aferenta acestor facturi si a colectat suplimentar TVA.

-nedeclararea TVA in deconturile de TVA aferente perioadei 01.01.2006-31.12.2006, prin inscrierea eronata a TVA colectata in suma de ... fata de TVA colectata in suma de .. rezultata din documentele de vanzari si jurnalul de vanzari, conform tabelului prezentat in raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA pe perioada 01.01.2006-31.12.2006 .

TVA a fost colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.2 din OMFP nr.256/2004, anexa nr.2 , Sectiunea"Taxa pe valoarea adaugata", ART.3, anexa nr.3 dibrn OMFP nr.1521/2005 si art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Organele de inspectie fiscala au constatat necolectarea, in luna octombrie 2004, a TVA aferenta imobilelor distribuite fostilor asociati la data la care s-a realizat transferul dreptului de proprietate.

Se mentioneaza ca asociatii s-au retras din societate incepand cu data de 30.10.2004 in baza actului additional autentificat.

Potrivit actelor notariale fostii asociati au preluat in deplina proprietate, ca persoane fizice, cu titlu de drept de retragere din societate, urmatoarele:

A. Potrivit actului notarial cuprinzand acordul de rambursare a partilor sociale ce au apartinut asociatilor retrasi, preia in deplina proprietate, ca persoana fizica, cu titlu de drept de retragere din societate, urmatoarele imobile :

1) imobilul situat in, in cadrul Complexului A, constand din spatiul comercial, in suprafata de 6,4 mp/spatiu comercial situat pe terenul concesionat SC X

2) imobilul situat in, in cadrul Complexul A, constand din spatiul comercial, in suprafata de 20,75 mp/spatiu comercial, situat pe terenul concesionat SC X

In cuprinsul actului notarial partile contractante declara ca valoarea imobilului descris la pct.1 este in suma de ... iar imobilul descris la pct.2 are valoarea de ... conform valorii contabile la care acestea sunt apreciate.

B. Potrivit actului notarial cuprinzand acordul de rambursare a partilor sociale ce au apartinut asociatului retras, preia in deplina proprietate, ca persoana fizica, cu titlu de drept de retragere din societate, urmatoarele imobile:

1) imobilul situat in cadrul Complexul A, in suprafata de 6,4 mp/spatiu comercial, situat pe terenul concesionat SC X.

2). imobilul situat in, in cadrul Complexului A, constand din spatiul comercial in suprafata ,de 20,75 mp/spatiu comercial, situat pe terenul concesionat SC X.

In cuprinsul actului notarial partile contractante declara ca valoarea imobilului descris la pct. 1 are valoarea de ... iar imobilul descris la pct.2 are valoarea de ... , conform valorii contabile la care acestea sunt apreciate .

Societatea a inregistrat in evidenta contabila, conform registrului jurnal, pag. 11, in luna oct. 2004, retragerea asociatilor astfel:

"1012"Capital social si subscris"=456"Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul" retragere A

"1012"Capital social si subscris"=456"Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul" retragere B

6581"Despagubiri, amenzi, penalitati" =212 "Cladiri" 247.812.000 lei ROL retragere A

6581"Despagubiri, amenzi, penalitati" =212 "Cladiri" 247.812.000 lei ROL retragere B, fara a colecta TVA aferenta imobilelor distribuite fostilor asociati la data la care s-a realizat transferul dreptului de proprietate si nici ulterior.

S-a constatat astfel nerespectarea prevederilor art.128 alin.(5) coroborat cu alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Echipele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA, in baza prevederilor legale mai sus mentionate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2007 societatea a emis in mod nejustificat facturile de stornare a unor imobile.

Astfel, au fost emise facturile storno.

Prin notificarea incheiata in data de 30.07.2007 si inregistrata la societate, adresata administratorului societatii s-au solicitat informatii referitor la modul de justificare al emiterii facturilor de stornare, mentionate in tabelul de mai sus, raspunsul fiind: *"Facturile storno s-au emis in baza conventiilor privind rezolutiunea contractelor de vanzare-cumparare a magazinelor 2B, 3B, 5B, 6B, 10B, 11 B din Complexul A anexate in copii xerox - 12 foi"*.

Referitor la factura emisa catre I, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni :

SC X in calitate de vanzatoare a vandut catre I intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, situat pe terenul concesionat SC X, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului pretul stabilit de comun acord este de... inclusiv TVA, platibil dupa cum urmeaza:

-suma de.. a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului in scris.

-diferenta de ... , urmeaza sa fie achitata in rate lunare, astfel: noua rate in quantum de..., unsprezece rate in quantum de cate... inclusiv tva, iar ultima rata in quantum de..., suma ce va fi achitata in data de 15 a fiecarei luni, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii".

I, in calitate de vanzator, vande catre SC X, in calitate de cumparatoare "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare -cumparare incheiat la B.N.P., autentificat, situat pe terenul concesionat SC X, in baza contractului de vanzare -cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de inclusiv TVA, platibil in 70 de rate egale a cate ... inclusiv tva/luna incepand cu luna ianuarie a anului 2006".

Imobilul achizitionat a fost inregistrat in evidenta contabila in 20.01.2006 astfel: 212"Cladiri" - 404"Furnizori din imobilizari"

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii:

1) conventia privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de autentificare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A. Conventia este incheiata intre SCX in calitate de vanzator si I in calitate de beneficiari.

Potrivit acesteia, *“partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca, sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.*

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de autentificare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare in quantum de.. (calcul facut potrivit platilor facute la caseria societatii in cadrul contractului) vor fi returnate de catre vanzatorul - administrator SC X. ”.

2) conventia privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A. Conventia este incheiata intre I in calitate de vanzatori si SC X in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia *“partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.NP. ,prin incheierea de legalizare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor. Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de legalizare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare in quantum de.. au fost returnate de catre vanzatorii I, concomitent si odata cu semnarea conventei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei.. ”*

Referitor la factura emisa catre PF D, s-a constatat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni :

SC X in calitate de vanzatoare vinde catre PF D in calitate de cumparatori "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial , situat pe terenul concesionat SC X aflat in Complexului A, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de .. inclusiv TVA, platibil dupa cum urmeaza: suma de.. a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului in scris; diferenta de ... inclusiv tva urmeaza sa fie achitata in rate lunare, astfel: sase rate in quantum de cate .../ luna inclusiv tva, iar ultima rata in quantum de... inclusiv tva, suma ce va fi achitata in data de 15 a fiecarei luni, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii".

PF D in calitate de vanzatori, au vandut catre SC X in calitate de cumparatoare "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare cumparare incheiat la B.NP., autentificat sub incheierea de autentificare situat pe terenul concesionat SC X, in cadrul Complexului A, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului, "pretul stabilit de comun acord este de... inclusiv TVA platibil in 30 de rate egale a cate ... inclusiv TVA /luna incepand cu data septembrie a anului 2006”.

Imobilul achizitionat este inregistrat in evidenta contabila in astfel:
212 "Cladiri"=404"Furizori din imobilizari"

Fisa contului 212 "Cladiri" aferenta anului 2006 este anexata in copie prezentului raport de inspectie fiscala.

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii:

1) - conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre SCX in calitate de vanzator si PF D in calitate de beneficiari. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord in data de 15.03.2007 rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca, sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare.

2) - conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre PF D in calitate de vanzatori si SC X SRL in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de legalizare se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare au fost returnate de catre vanzatorii PF D catre SCX concomitent si odata cu semnarea conventei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei.. "

Referitor la factura emisa catre B, s-a constat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni:

SC X a vandut catre B "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial situat pe terenul concesionat SC X, in cadrul Complexului A ", in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de ... inclusiv TVA, platibili dupa cum urmeaza:

- suma de ...inclusiv TVA a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului inscris.

- diferenta de... inclusiv TVA urmeaza sa fie achitata in rate lunare, astfel: la data de 05.12 2003 se va achita o rata in quantum de.. inclusiv TVA, a doua rata in quantum.. inclusiv TVA se va achita in data de 05.04.2004, iar ultima rata in quantum de... inclusiv TVA ce va fi achitata in data de 05 05.2004, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii".

B, in calitate de vanzatori, vand catre SCX in calitate de cumparatoare "intregul drept de propretate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare cumparare incheiat la B.N.P. ,autentificat sub incheierea de autentificare, situat pe terenul concesionat SCX, in cadrul Complexului A, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de ...inclusiv TVA platibili in 72 rate respectiv, 71 de rate egale a cate ... inclusiv tva/ luna iar ultima rata in valoare de ... inclusiv TVA incepand cu luna noiembrie a anului 2005".

Imobilul achizitionat este inregistrat in evidenta contabila in 11.10.2005 astfel:
212"Cladiri" = 404"Furnizori din imobilizari"

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii :

1) Conventia privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de autentificare privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre SCX in calitate de vanzator si B in calitate de beneficiari. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de autentificare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect, iar sumele achitate in contul contractului de vanzare - cumparare, vor fi returnate de catre vanzatorul-administrator SCX,

2) conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de legalizare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A".

Conventia este incheiata B in calitate de vanzatori si SC X in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare au fost returnate de catre vanzatorii B concomitent si odata cu semnarea conventei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei "

Referitor la factura, emisa catre B,, s-a constat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni:

SC X in calitate de vanzatoare vinde catre B in calitate de cumparatori "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial , situat pe terenul concesionat SC X in cadrul Complexului A" , in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de ...inclusiv tva, platibil dupa cum urmeaza:

- suma de inclusiv TVA, a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului in scris.

- diferenta de ...inclusiv TVA urmeaza sa fie achitata in rate lunare, astfel: la data de 05 decembrie 2003 se va achita o rata de.. inclusiv tva, a doua rata in suma de... inclusiv tva se va achita la data de 05.04.2004, iar ultima rata in suma de... inclusiv tva va fi achitata in data de 05.05.2004, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii".

B vand catre SCX in calitate de cumparatoare "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare cumparare incheiat la B.NP autentificat sub incheierea de autentificare, imobilul situat pe terenul concesionat SC X, in cadrul Complexului A, in baza contractului de vanzare-cumparare.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de ... inclusiv TVA, platibil in 73 de rate, respectiv in 72 rate egale a cate... inclusiv TVA/luna si ultima rata in valoare de... inclusiv TVA incepand cu noiembrie anului 2005".

Imobilul achizitionat este inregistrat in evidenta contabila astfel:
"212"Cladiri"= 404"Furnizori din imobilizari"

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii:

1) conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre SCX in calitate de vanzator si B in calitate de beneficiari. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord in data de 12.03.2007 rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor. Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare vor fi returnate de catre vanzatorul-administrator SCX.

2) - conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P prin incheierea de legalizare privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre B in calitate de vanzatori si SCX in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord in data de 12.03.2007 rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor. Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare au fost returnate de catre vanzatorii B, concomitent si odata cu semnarea conventei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei.. "

Referitor la emisa catre N s-a constat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni :

SCX a vandut catre N "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, situat pe terenul concesionat de SCX , in cadrul Complexului A" in baza contractului de vanzare cumparare a spatiului comercial.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de ...inclusiv TVA, platibil dupa cum urmeaza :

- suma de ... inclusiv TVA , a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului in scris.

- diferenta de.. inclusiv TVA urmeaza sa fie achitata in rate lunare egale.. inclusiv TVA suma ce va fi achitata in data de 20 a fiecarei luni, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii "

N in calitate de vanzatori, vand catre SCX in calitate de cumparatoare, intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare cumparare incheiat la B.N.P., autentificat sub incheierea de autentificare, situat pe terenul concesionat SCX, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat .

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este.. inclusiv TVA, platibil in 72 de rate egale a cate .. inclusiv TVA/luna incepand cu 01 martie 2006".

Imobilul achizitionat este inregistrat in evidenta contabila, astfel:
212"Cladiri"=404"Furnizori din imobilizari"

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii :

1) Conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare privind spatiul comercial din cadrul Complexului A . Conventia este incheiata intre SC X in calitate de vanzator si N in calitate de beneficiari. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare in quantum vor fi returnate de catre vanzatorul-administrator SCX,

2) Conventie privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare privind spatiul comercial din cadrul Complexului A . Conventia este incheiata intre N in calitate de vanzatori si SCX in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare, se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect, iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare au fost returnate de catre vanzatorii N, concomitent si odata cu semnarea conventiei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei.. "

Referitor la factura emisa catre N, s-a constat ca intre furnizor si beneficiar s-au derulat in timp urmatoarele operatiuni:

SCX a vandut catre N in calitate de cumparatori "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, situat pe terenul concesionat de SC X, in cadrul Complexului A ", in baza contractului de vanzare cumparare,. Conform contractului " pretul stabilit de comun acord este de ...inclusiv TVA, platibil dupa cum urmeaza:

- suma de .. inclusiv TVA, a fost achitata anterior incheierii procesului verbal de predare primire (receptie) de catre beneficiari potrivit facturilor, ceea ce partile recunosc prin semnarea prezentului in scris.

- diferenta de ,... inclusiv TVA urmeaza sa fie achitata in rate lunare, astfel: 19 rate in quantum de cate .../luna inclusiv tva suma ce va fi achitata in data de 30 a fiecarei luni, potrivit cursului de referinta a BNR din ziua platii" .

N in calitate de vanzatori, vand catre SCX in calitate de cumparatoare "intregul drept de proprietate privind spatiul comercial, dobandit potrivit contractului de vanzare cumparare incheiat la B.N.P. ,autentificat sub incheierea de autentificare, situat pe terenul concesionat SCX, in cadrul Complexului A", in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Conform contractului "pretul stabilit de comun acord este de..inclusiv tva platibili in 70 de rate egale a cate.. inclusiv TVA/luna, incepand cu luna ianuarie a anului 2006".

Imobilul achizitionat a fost inregistrat in evidenta contabila in astfel:

212"Cladiri"= 404"Furnizori din imobilizari"

Societatea a pus la dispozitia controlului urmatoarele conventii:

1) Conventia privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre SC X in calitate de vanzator si N in calitate de beneficiari . Potrivit acesteia , "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de autentificare se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare vor fi returnate de catre vanzatorul-administrator SCX,

2) Conventia privind rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. ,prin incheierea de legalizare, privind spatiul comercial din cadrul Complexului A.

Conventia este incheiata intre N in calitate de vanzatori si SCX in calitate de cumparatoare. Potrivit acesteia "partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P. prin incheierea de legalizare, fara trecerea vreunui termen, somatie sau hotarare judecatoreasca sens in care urmare a rezolutiunii va avea loc repunerea in situatia anterioara a partilor.

Ca efect al rezolutiunii si ca urmare a repunerii in situatia anterioara a partilor contractului de vanzare cumparare autentificat de B.N.P., prin incheierea de legalizare se desfiinteaza de plin drept fara trecere de termen, somatie sau hotarare judecatoreasca ramanand fara obiect iar sumele achitate in contul contractului de vanzare cumparare au fost returnate de catre vanzatoriiN catre SCX concomitent si odata cu semnarea conventei, ceea ce partile recunosc si accepta prin insasi semnarea prezentei. "

Concluzionand, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca SCX a comercializat in anul 2003, in lunile septembrie si decembrie, spatii comerciale catre diverse persoane fizice, in baza contractelor incheiate intre parti, contracte autentificate de B.N.P.

SCX a emis facturi fiscale pentru spatiile comerciale la care se face referire in contractele de vanzare cumparare si le-a incasat integral.

Valoarea imobilelor vandute a fost evidentiata in contabilitate la valoarea totala prevazuta in contracte, iesind din patrimoniul acesteia.

Prin acestea se confirma trecerea titlului de proprietate a spatiilor comerciale de la vanzator (persoana juridica) la cumparatori (persoane fizice).

In noiembrie 2005, respectiv: ianuarie, martie si septembrie 2006, SCX a achizitionat in baza contractelor incheiate cu aceleasi persoanele fizice (foste cumparatoare), aceleasi imobile pe care le-a vandut in anul 2003. Valoarea integrala a acestora a fost evidentiata in contabilitate, in conturile de imobilizari corporale, in lunile in care au fost incheiate contractele.

In martie 2007, SCX a incheiat, de comun acord, conventii de rezolutiune, autentificate, cu aceleasi persoanele fizice, prin care se "se desfiinteaza pe deplin drept" contractele de vanzare - cumparare prin care persoanele fizice cumparatoare, devenisera proprietare si, ulterior vanzatoare de imobile. SCX storneaza in martie 2007 contravaloarea tuturor spatiilor vandute persoanelor fizice, asa cum a fost prezentat mai sus si anuleaza toate operatiunile atat de vanzare cat si de cumparare derulate in perioada 2003-2006. .

Echipa de inspectie fiscala a considerat stornarea contravalorii imobilelor vandute catre persoanele fizice, fara a avea o baza reala, atata timp cat imobilele au iesit din patrimoniul societatii, au intrat in patrimoniul unor persoane fizice, apoi au reintrat in patrimoniul societatii, in baza unor contracte de vanzare-cumparare autentificate. Astfel, s-a constatat ca nu au relevanta din punct de vedere fiscal conventiile de rezolutiune incheiate intre parti, iar facturile fiscale de stornare nu au baza reala, acestea nu reprezinta corectii asupra informatiilor inscrise, ci anulari ale unor operatiuni existente si autentificate.

Formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator au avut loc odata cu incheierea contractelor de vanzare-cumparare/emiterea facturilor fiscale, incheiate intre societatea comerciala si persoanele fizice, respectiv intre persoanele fizice si societatea comerciala.

S-a constatat incalcarea urmatoarelor prevederi legale:

-art.159 alin.(2) din Codul fiscal, intrucat baza de impozitare nu s-a redus, iar operatiunea nu trebuia consemnata in facturi fiscale de stornare.

-art.138 lit a) din Codul fiscal, intrucat in martie 2007 nu mai exista o baza de impozitare, imobilele fiind vandute si ulterior cumparate; operatiunea de anulare/desfiintare a contractelor de vanzare cumparare autentificate, prin conventiile de rezolutiune, este ulterioara livrarii bunurilor, respectiv recumpararii acestora;

-art.134/1, alin. (1) si (3) si art.134/2 din Codul fiscal, intrucat faptul generator si exigibilitatea TVA au intervenit la data încheierii contractelor de vanzare cumparare intre contribuabil si persoanele fizice, contracte autentificate, prin care sunt îndeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzator la cumparator.

-art.128 alin.(1) si alin.(3) lit.a din Codulul fiscal, intrucat prin stornarile efectuate contribuabilul nu recunoaste dreptul persoanelor fizice de a dispune de bunuri ca si un proprietar, drept dobandit urmare a contractelor incheiate intre persoanele fizice si contribuabil;

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a constituit diferenta taxa pe valoarea adaugata colectata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna martie 2007, cu opțiune de rambursare a sumei negative, inregistrat la A.F.P.Brasov, precum si a verificarii impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2004-31.03.2007, obligatie bugetara pentru care s-a transmis avizul de inspectie fiscala..

Referitor la impozitul pe profit si majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere, precizam:

Perioada supusa verificarii in ceea ce priveste impozitul pe profit este:

01.01.2004-31.03.2007

Din contestatia formulata se retine faptul ca societatea solicita anulara obligatiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit suplimentar stabilite pentru anul 2005 si 2006 si majorarilor de intarziere.

De asemenea, in cuprinsul contestatiei societatea se refera si la modul de stabilire, de catre organele de inspectie fiscala, a profitului impozabil aferent anului 2004, fara inasa a contesta obligatiile cu titlu de impozit pe profit suplimentar, stabilite pentru anul 2004, astfel ca in ceea ce urmeaza, D.G.F.P.Brasov, Serviciul de solutionare a contestatiei se va investi cu solutionarea contestatiei formulate, pentru impozitul pe profit si majorarile de intarziere, aferente anilor 2005 si 2006, impotriva carora se indreapta societatea prin contestatie .

1. Referitor la cheltuielile cu pregatirea profesionala a salariatilor aferente anilor 2005 si 2006, considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile de scolarizare prestate de D aflata in relatii de afiliere cu beneficiara contestatoare, in conditiile in care**

aceasta nu justifica necesitatea contractarii serviciilor prin specificul activitatilor desfasurate.

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile pe perioada 2005-2006, in baza contractelor de scolarizare, incheiate cu "D", in calitate de prestator, cheltuieli aferente facturilor emise, reprezentand "*c/val contract scolarizare*".

Obiectul acestor contracte, anexate in copie la dosar, il *constituie: scolarizarea salariatilor SCX in cadrul D, respectiv pregatirea personalului pentru a executa lucrari specifice pentru constructii, administrare complexe comerciale si alte lucrari necesare desfasurarii obiectului de activitate si pentru programul de formare profesionala "Managementul organizatiei si managementul resurselor materiale", program de pregatire ce va cuprinde si care se va desfasura prin efectuarea de catre salariatii beneficiarei scolarizarii de cursuri si stagii de initiere si organizarea de seminarii profesionale.*

Conform raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, in baza contractelor a fost scolarizat un numar de 13 persoane, salariatii ai SCX, dintre care un director comercial adjunct, un contabil, un vanzator, un sef serviciu administrativ, un sef serviciu personal intretinere, doua femei de serviciu, un functionar economic, trei lucratori comerciali, un salubrizator si o secretara,.

Prin adresa, transmisa de D , organelor de inspectie fiscala se enumera obiectivele pregatirii profesionale a salariatilor contestatoarei, astfel: pregatirea continua pentru cunoasterea atributiilor in cadrul organizatiei; cunostinte privind reducerea costurilor si cresterea productivitatii; metode moderne de management si marketing; organizarea spatiilor de prezentare si desfacere; analiza si interpretarea corecta a profitului net, contractelor de aprovizionare, desfacere si prestari servicii, evolutia si ponderea salariilor in costuri etc.

Disciplinele - **management general, management public privat, managementul resurselor umane** au fost predate presedintele fundatiei, care detinea 99% din capitalul social al beneficiarei SC X, iar disciplinele - **drept comercial si istoria economiei nationale** au fost predate asociat, detinatoare a 1% din capitalul social al SC X si respectiv de un profesor universitar.

Prin raportul de inspectie, **s-a constatat existenta relatiei de afiliere** in conditiile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 **intre SC X, avand ca asociat majoritar pe presedintele fundatiei** , avand acelasi sediu ca si SCX.

Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca in timpul controlului efectuat la D nu au fost prezentate contracte incheiate intre cadrele didactice care au predat aceste cursuri iar din evidenta contabila a fundatiei nu rezulta ca acesta ar fi inregistrat cheltuieli privind prestarea de servicii efectuata de catre acestea.

Organele de inspectie fiscala, in baza mentiunilor din raportul de inspectie fiscala -, precum si in baza Procesului verbal, incheiat de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P.Brasov la D, au constatat, conform capitolului III.2 din raportul de inspectie fiscala, nedeductibilitatea fiscala a cheltuielilor, in baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Prin contestatia formulata societatea considera ca sumele inregistrate cu titlu de cheltuieli profesionale sunt deductibile intrucat sunt aferente veniturilor si privesc formarea sau perfectionarea personalului angajat, intr-o specializare existenta sau previzibila a societatii. Fata de prevederile art.21 alin.2 litera h) din Legea nr.571/2003, conform carora cheltuielile pentru formarea si perfectionarea profesionala a personalului angajat sunt efectuate in scopul realizarii de venituri, societatea invoca nerespectarea legislatiei in materia impozitului pe profit.

In drept, in perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003:

"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) *cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte*”

coroborat cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, care dispune:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Pe baza textului de lege mai sus enuntat, se retine faptul ca prin Codul fiscal s-au prevazut elementele care stau la baza analizei deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile, respectiv prezentarea contractelor incheiate între parti, justificarea pe baza de documente a prestarii efective si demonstrarea *necesitatii efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate* de contribuabil.

În ceea ce privește prevederea articolului 21 alin.2 din Legea nr.571/2003, invocate de societate, respectiv: *"Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri si:[...]*

h) cheltuielile pentru formarea si perfectionarea profesionala a personalului angajat", se retine ca aceasta nu deroga de la regulile generale care stau la baza analizei deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile.

Astfel, desi Codul fiscal instituie principiul deductibilitatii cheltuielilor în cauza, în speta se impune pe de o parte analiza *necesitatii efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate*, iar pe de alta parte justificarea economica a tranzactiei efectuate între SCX si D.

În acest sens sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, referitoare la tranzactiile între persoane afiliate:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

În ceea ce privește primul aspect, se retine ca **societatea nu prezinta argumente si documente din care sa rezulte necesitatea efectuării cheltuielilor privind cursurile mentionate**, cu exceptia directorului comercial adjunct, functionarului economic si a contabilului, ceilalti 11 angajati ai SCX, desfasurand activitati care prin natura lor nu necesita însusirea de cunostinte de management si drept comercial, **fara ca societatea sa probeze ca acestia au fost avansati în functii de conducere dupa absolvirea cursurilor sau dupa caz, ca a recuperat** în baza art.6 "Obligatiile beneficiarului scolarizării "din Contractele incheiate cu fiecare dintre cursanti, **contravaloarea scolarizării**, de la angajatii care nu au respectat prevederea contractuală conform careia: *"Beneficiarul contractului de scolarizare se obliga sa nu paraseasca societatea la care este angajat, respectiv SC X timp*

de 3(trei) ani din momentul absolvirii cursurilor si care ii salarizeaza in concordanta cu dispozitiile art.195 alin.1 din Codul Muncii (Legea 53/2003)."

In aceasta situatie, respectiv incetarea contractului de munca, se afla 7 din persoanele participante la cursuri,

In consecinta, se retine ca masura organelor de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile reprezentand contravaloarea scolarizarii unui numar de 12 angajati ai SCX, este conforma prevederilor speciale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor privind serviciile, **in cauza neindeplinindu-se conditia ca efectuarea cheltuielilor privind scolarizarea angajatilor sa fie justificata prin specificul activitatilor desfasurate de acestia.**

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor privind scolarizarea directorului comercial adjunct, care a obtinut certificatul de absolvire, se retine ca in baza contractului de scolarizare societatea a achitat acestuia, in perioada desfasurarii cursurilor - 01.07.2005-31.12.2006, perioada in care a fost suspendat contractul de munca al angajatei, o indemnizatie bruta. Pe langa aceasta, societatea a mai achitat contravaloarea cursurilor urmate de directorul comercial adjunct laD.

Se retine ca in cazul serviciilor de scolarizare, **privind scolarizarea directorului comercial adjunct**, SCX nu justifica *scopul economic* la care fac trimitere prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, referitor la tranzactiile intre persoane afiliate, prin faptul ca aceasta nu depune la dosarul cauzei documente privind studiile absolvite la data ocuparii functiei de catre persoana in cauza, din care sa rezulte ca aceasta nu a urmat anterior studii economice in cadrul unei institutii de invatamant superior, fiind necesara inscrierea la **cursurile de management si drept comercial predate** in cadrulD, **de catre asociatii SCX**

In consecinta, se retine ca pentru cheltuielile privind scolarizarea directorului comercial adjunct, din dosarul cauzei nu rezulta *scopul economic* al operatiunii.

Pe baza considerentelor de mai sus se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la cheltuielile privind scolarizarea salariatilor, aferente anilor 2005 si respectiv 2006.

In plus, AFP Brasov- Serviciul de inspectie fiscala 3, prin adresa, completeaza referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, mentionand ca din informatiile furnizate de Serviciul Registru Contribuabili din cadrul AFP Brasov (bilanturi contabile si balante de verificare la 31.12.2005 si 31.12.2006) rezulta caD nu a constituit impozit pe profit in aceasta perioada.Astfel sumele facturate de catreD catre SCX lei cu titlu" contravaloare contract scolarizare" nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe profit.

2. Referitor la cheltuielile inregistrate in anul 2003, aferente veniturilor din 2006 , D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor aferente veniturilor inregistrate de societate in anul 2006, privind cedarea activelor, in conditiile in care respectivele venituri nu fac obiectul raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala a fost verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2004 - 31.03.2007. Prin contestatia formulata societatea solicita deducerea din baza de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2006 a cheltuielilor aferente veniturilor din cedarea activelor inregistrate de societate in luna octombrie 2006, aratand ca in mod eronat aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidenta contabila in anul 2003.

In drept, pct.9.3 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

*“În solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura pot fi urmatoarele: nerespectarea termenului de depunere a contestatiei, lipsa calitatii procesuale, lipsa capacitatii, lipsa unui interes legitim, **contestarea altor sume si masuri decât cele care au facut obiectul actului atacat.**”*

iar conform pct.12.1

“Contestatia poate fi respinsa ca: [...]

c) fiind fara obiect, în situatia în care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat [...]”

Se retine ca, dupa cum rezulta din insasi contestatia formulata, organele de inspectie fiscala nu au reintregit profitul impozabil cu cheltuielile in conditiile in care aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidentele contabile in anul 2003.

Organele de inspectie fiscala, la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2006 au luat in considerare **veniturile evidentiata de societate** in balanta de verificare din luna octombrie 2006.

In consecinta suma contestata de catre petenta nu face obiectul raportului de inspectie fiscala, in mod eronat societatea solicitand deducerea din profitul impozabil aferent anului 2006 a cheltuielilor inregistrate de societate in anul 2003.

In plus, anul 2003, in care societatea a inregistrat aceasta din urma suma, nu a facut obiectul inspectiei fiscale.

Pe baza considerentelor de mai sus se va respinge ca fara obiect contestatia formulata de catre SCX, pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la cheltuielile reprezentand "avans tamplarie aluminiu" si respectiv "avans proiectare", cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor, este de a stabili daca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate pentru aceste cheltuieli, inregistrate in evidentele contabile in martie 2005 si octombrie 2006.

In fapt, in luna martie 2005 societatea a inregistrat pe cheltuieli, evidentiata anterior, in luna octombrie 2004, ca *avans tamplarie aluminiu*.

In luna octombrie 2006 societatea a inregistrat in contul 614 *"Cheltuieli cu studiile si cercetarile"* suma inscrisa in factura reprezentand *avans proiectare*.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste sume reprezinta avansuri inregistrate eronat pe cheltuieli, stabilind nedeductibilitatea acestora in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Prin contestatie, societatea arata ca suma reprezinta cheltuiala privind tamplaria de aluminiu, parte integranta a constructiei, aceasta cheltuiala fiind aferenta veniturilor realizate prin vanzarea unor magazine.

In privinta sumei de..., societatea arata, de asemenea, ca aceasta reprezinta cheltuiala cu proiectarea, fara de care nu se putea construi complexul comercial, cheltuiala fiind aferenta veniturilor realizate prin vanzarea spatiilor comerciale.

In drept, Reglementarile Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 prevede:

“Venituri din vânzari de bunuri

*214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzari de bunuri se înregistreaza în momentul predării bunurilor catre cumparatori, al livrării lor pe baza facturii sau în alte conditii prevazute în contract, care atesta **transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor** respective, catre clienti.*

(2) *Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

a) *entitatea a transferat cumparatorului riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

b) *entitatea nu mai gestioneaza bunurile vândute la nivelul la care ar fi facut-o, în mod normal, în cazul detinerii în proprietate a acestora si nici nu mai detine controlul efectiv asupra lor; si*

c) *veniturile si, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzactie pot fi cuantificate.*

Venituri din prestarea de servicii

215. - (1) *Veniturile din prestari de servicii se înregistreaza în contabilitate pe masura efectuării acestora.*"

Aceste Reglementari prevad momentul la care se înregistreaza de catre furnizor/prestator veniturile din vanzarea bunurilor si prestarea serviciilor, simultan cu înregistrarea de catre client/beneficiar a cheltuielilor privind bunurile achizitionate/serviciile contractate.

Astfel, la data facturarii avansurilor acestea nu erau deductibile pentru SCX in conditiile in care nu erau îndeplinite conditiile prevazute de legiuitor, respectiv transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor sau efectuarea prestarii de servicii.

In analiza deductibilitatii cheltuielilor in cauza organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca la momentul înregistrării acestea reprezentau avansuri, facand aplicatiunea art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, reintregind in mod legal baza de calcul a impozitului pe profit aferent anilor 2005 si 2006 aceste sume.

Petenta a înregistrat avansul platit pentru tamplarie, in luna octombrie 2004 prin articolul contabil:

232" Avansuri acordate pentru imobilizari corporale"=404 "Furnizori din imobilizari"

In luna martie 2005 contestatoarea efectueaza urmatoarele înregistrati contabile, potrivit notei contabile existenta la dosarul cauzei:

212"Cladiri"= 232" Avansuri acordate pentru imobilizari corporale "

6583 "Cheltuieli privind activele cedate" =212 "Cladiri"

In ceea ce priveste suma reprezentand "*avans proiectare*", acest avans a fost înregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2006, prin debitul contului 614 "Cheltuieli cu studiile si cercetarile"

Societatea avea obligatia sa înregistreze avansul acordat furnizorului pentru prestari de servicii si executari de lucrari in contul 409 "Furnizori - debitori" potrivit prevederilor OMF nr.1752 /2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Sumele reprezentand "*avans tamplarie aluminiu*" si "*avans proiectare*", nu pot fi considerate ca fiind cheltuieli deductibile fiscal, avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

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

Prin înregistrările efectuate in contabilitate petenta a regularizat avansul platit, înregistrându-l in mod eronat pe cheltuieli, acesta nu a efectuat o decontare a avansului platit la data livrării marfii, motiv pentru care se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala, in sensul respingerii la deductibilitate a sumelor.

4.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit ca datorat pe anul 2005, majorările de intarziere aferente si penalitati ,contestate de catre petenta, mentionam:

Prin Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorat impozit pe profit pe anul 2005, considerand ca nedeductibile fiscalurmatoarele cheltuieli:

- cheltuieli profesionale
- cheltuieli rezultate din vanzarea autoturismului Honda, sub valoarea ramasa neamortizata,
- cheltuieli de protocol
- cheltuieli reprezentand "avans tamplarie aluminiu"
- cheltuielile reprezentand amenzi, penalitati
- cheltuielile cu sponsorizarea

In contestatia formulata petenta solicita anulara impozitului pe profit stabilit ca datorat pe anul 2005, precum si a majorarilor de intarziere aferente si contesta nedeductibilitatea cheltuielilor privind pregatirea profesionala a salariatilor si cheltuielile reprezentand avans tamplarie aluminiu.

Din contestatia formulata rezulta ca petenta isi insuseste cheltuielile reprezentand cheltuieli rezultate din vanzarea autoturismului Honda, sub valoarea ramasa neamortizata, cheltuieli de protocol, cheltuieli reprezentand amenzi, penalitati, cheltuieli cu sponsorizarea.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind pregatirea profesionala a angajatilor, cheltuielile reprezentand avans tamplarie aluminiu iar petenta isi insuseste cheltuielile reprezentand cheltuielile rezultate din vanzarea autoturismului Honda, sub valoarea ramasa neamortizata, cheltuieli de protocol, cheltuieli reprezentand amenzi, penalitati, cheltuieli cu sponsorizarea, considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala, urmeaza a se respinge contestatia cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat pe anul 2005 .

Referitor la majorari de intarziere si penalitati aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2005, precizam ca acestea reprezinta masura accesoriu in raport de debitul stabilit suplimentar.

Potrivit principiului de drept "Accesorium sequitur principale" urmeaza a se respinge contestatia cu privire majorari de intarziere si penalitati aferente impozitului pe profit stabilit de plata pe anul 2005.

5.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit ca datorat pe anul 2006 si majorarile de intarziere aferente,contestate de catre petenta, mentionam:

Prin Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorat impozit pe profit pe anul 2006, considerand ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli :

- cheltuieli profesionale
- cheltuieli reprezentand "avans proiectare".
- cheltuieli reprezentand bunuri de natura stocurilor degradate, neimputabile.
- cheltuieli inregistrate in mod eronat in evidentele contabile ca fiind cheltuieli cu obiectele de inventar in conditiile in care organele fiscale au constatat ca acestea se incadrau in categoria mijloace fixe.
- cheltuieli de protocol
- cheltuieli reprezentand amenzi si pernalitati
- cheltuieli de sponsorizare

In contestatia formulata petenta solicita anulara impozitului pe profit stabilit ca datorat pe anul 2006, precum si a majorarilor de intarziere aferente si contesta

nedeductibilitatea cheltuielilor privind pregătirea profesională a salariaților, cheltuielile aferente activelor cedate și cheltuielile reprezentând avans proiectare.

Din contestația formulată rezultă că petenta își însușește cheltuielile reprezentând bunuri de natură stocurilor degradate, neimputabile, cheltuieli înregistrate în mod eronat în evidențele contabile ca fiind cheltuieli cu obiectele de inventar în condițiile în care organele fiscale au constatat că acestea se încadrează în categoria mijloace fixe, cheltuieli de protocol, cheltuieli reprezentând amenzi și penalități, cheltuieli de sponsorizare stabilite ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În condițiile în care prin prezenta decizie au fost respinse ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu pregătirea profesională a angajaților, s-a respins ca fiind fără obiect contestația cu privire la cheltuielile privind activele cedate, s-au respins ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând avans proiectare și nedeductibilitatea cheltuielilor reprezentând bunuri de natură stocurilor degradate, neimputabile, cheltuieli înregistrate în mod eronat în evidențele contabile ca fiind cheltuieli cu obiectele de inventar în condițiile în care organele fiscale au constatat că acestea se încadrează în categoria mijloace fixe, cheltuieli de protocol, cheltuieli reprezentând amenzi și penalități, cheltuieli de sponsorizare, urmează a se respinge contestația cu privire la impozitul pe profit stabilit ca datorat pe anul 2006.

Referitor la majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de plată, stabilit suplimentar de plată pe anul 2006, precizăm că acestea reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar și au fost calculate potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care dispune.

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin lege bugetare anuală."

Potrivit principiului de drept "Accessorium sequitur principale" urmează a se respinge contestația cu privire la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit de plată.

6.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente, contestate de SC X, precizăm:

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă distribuirea unor imobile asociatilor, în schimbul partilor sociale detinute, la retragerea acestora din societate, constituie operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada supusă inspecției fiscale: octombrie 2004

În fapt, asociații s-au retras din societate începând cu data de 30.10.2004, în baza actului adițional autentificat, potrivit căruia acestea au preluat în proprietate, cu titlu de drept de retragere, câte două spații comerciale. În cuprinsul actului adițional partile contractante au declarat că imobilele distribuite fiecăruia dintre foștii asociați au o valoare de ...

În evidențele contabile societatea a înregistrat retragerea din societate, pentru fiecare din persoanele fizice, prin articolul contabil:

"6581 "Despagubiri, amenzi, penalități" = 212 "Cladiri"

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin necolectarea TVA pentru imobilele distribuite fiecăruia dintre asociați, au fost încălcate prevederile art.128 alin.1 și art.128

alin.5 din Legea nr.571/2003, Titlului VI *Taxa pe valoarea adaugata*, Capitolul 4 *Operatiuni impozabile*, procedand la colectarea TVA.

Societatea arata, fata de prevederile invocate de organele de inspectie fiscala, faptul ca art.126 alin.1 Legea nr.571/2003 referitor la conditiile cumulative pe care trebuie sa le indeplineasca o operatiune pentru a fi cuprinsa in sfera de aplicate a TVA, prevede la lit.d) ca livrarea bunurilor sa rezulte din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.2, fara ca operatiunea de retragere din societate a asociatilor sa se incadreze in prevederile art.126 alin.1 si art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.[...]

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei societati comerciale catre asociatii sau actionarii sai, inclusiv o distribuire de bunuri legata de lichidarea sau de dizolvarea fara lichidare a societatii, constituie livrare de bunuri efectuata cu plata.[...]

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

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în conditiile stabilite prin norme;

c) perisabilitatile, în limitele prevazute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzarilor;

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum si alte destinatii prevazute de lege, în conditiile stabilite prin norme.”

Astfel, legiuitorul a prevazut in mod explicit faptul ca in sfera de aplicare a TVA se cuprinde *orice distribuire de bunuri din activele unei societati comerciale catre asociatii sai*, precizand totodata si operatiunile care nu constituie livrare de bunuri, fara ca distribuirea imobilelor in cauza catre asociati, in schimbul partilor sociale detinute, la retragerea acestora din societate, sa fie mentionata la art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003.

In Normele metodologice date in aplicarea art.126 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se prevede:

*“Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii trebuie sa fie efectuate cu plata. **Aceasta conditie implica existenta unei legaturi directe între operatiune si contrapartida obtinuta.** Pentru a se determina daca o operatiune poate fi plasata în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata **trebuie ca aceasta sa aduca un avantaj clientului si pretul sa fie în legatura cu avantajul primit, astfel:***

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj în folosul clientului este îndeplinita atunci când exista un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigura finantarea sau, în absenta acestuia, atunci când operatiunea a fost efectuata, sa permita sa se stabileasca un asemenea

angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciul a fost colectiv, nu a fost masurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligatii legale;

b) conditia referitoare la existenta unei legaturi între operatiune si contrapartida obtinuta este respectata chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, este achitat sub forma de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de pret, nu este platit de catre beneficiar, ci de un tert.”

Astfel, referitor la sustinerile societatii potrivit carora operatiunea de retragere din societate a asociatilor nu se incadreaza in prevederile art.126 alin.1 si art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003, se retine, fata de prevederile legale in materia taxei pe valoarea adaugata, mai sus citate, faptul ca prin operatiunea de retragere din societate, in schimbul contravalorii partilor sociale, fostii asociati au primit in contrapartida bunuri imobiliare, **indeplinindu-se astfel conditia referitoare la existenta unei legaturi între contrapartida si operatiune**, aceasta fiind cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

In consecinta in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta contravalorii imobilelor distribuite fostilor asociati, urmand a fi respinsa ca neintemeziata contestatia formulata cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar.

b)Referitor la taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor este daca societatea putea storna facturile privind vanzarea unor imobile, efectuata in anul 2003 catre cumparatori - persoane fizice, in conditiile in care transferul proprietatii a fost insusit de societate prin semnarea contractelor de vanzare-cumparare, iar conventia de rezolutiune a contractelor a fost incheiata in anul 2007, ulterior rascumpararii respectivelor imobile.

Perioada supusa inspectiei fiscale: septembrie 2003 - martie 2007

In fapt, anul **2003** SCX, a vandut catre cumparatorii - persoane fizice, un numar de 6 spatii comerciale, situate in Complexul A. Vanzarea s-a facut cu emiterea facturilor cu TVA, precum si cu incheierea contractelor autentificate, prin care s-a prevazut transferul drepturilor de proprietate asupra spatiilor comerciale.

In anii **2005 si 2006** SCX a rascumparat spatiile comerciale de la aceleasi persoane fizice, cu incheierea contractelor autentificate, prin care s-a prevazut, de asemenea, transferul drepturilor de proprietate asupra spatiilor comerciale, de la persoanele fizice, catre contestatoare.

Ulterior, in data de **12 si 15 martie 2007**, societatea a incheiat cu persoanele fizice in cauza, conventii de rezolutiune autentificate, prin care s-a prevazut ca partile contractante au hotarat de comun acord rezolutiunea, respectiv *“desfiintarea pe deplin drept”* atat a contractelor de vanzare cumparare.

Totodata, in luna **martie 2007** societatea a emis facturile de stornare a imobilelor, avand inscrisa taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca anularea contractelor de vanzare-cumparare incheiate in anul 2003, respectiv stornarea facturilor avand inscrisa contravaloarea imobilelor vandute catre persoanele fizice, **nu are o baza reala**, atata timp cat imobilele au iesit din patrimoniul societatii, au intrat in patrimoniul unor persoane fizice, apoi au reintrat in patrimoniul societatii, in baza unor contracte de vanzare-cumparare autentificate.

În consecința, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, s-a stabilit o diferență taxă pe valoarea adăugată colectată, conform art.159 alin.(2), art.138 lit.a, art.134/1 alin. (1) și (3), art.134/2 și art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a din Codul fiscal.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare convențiile de rezoluție încheiate între părți, cu încălcarea înțelegerilor între acestea.

În drept, art.1 alin.2 din Legea nr.345/2002, republicată, privind TVA, prevede:

“Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora[...],”

iar conform art.3:

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.

(2) În sensul prezentei legi, prin bunuri la care se face referire la alin.(1) se înțelege:[...]

b) bunurile imobile, cum sunt: locuințele, construcțiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate pentru alte activități, terenurile agricole, terenurile pentru construcții și cele adiacente construcțiilor, inclusiv cele aferente localităților urbane sau rurale pe care sunt amplasate construcții sau alte amenajări;[...]”

De asemenea, art.14 și 16 din Legea nr.345/2002, republicată, privind TVA, prevede:

Art.14

“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]

Art.16

(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde platitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]”

În consecința, legiuitorul a prevăzut faptul că taxa pe valoarea adăugată este datorată de furnizorul bunului în momentul transferului dreptului de proprietate, în cauza **acest transfer fiind în mod clar prevăzut de contractele de vânzare-cumpărare încheiate între contestatoare, în calitate de vânzător, și persoanele fizice cumpărătoare.**

Operațiunile au fost asadar în mod definitiv efectuate, intrând în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legale aplicabile la data efectuării.

Mai mult, după cum s-a arătat la prezentarea situației de fapt, spațiile comerciale au făcut obiectul rascumpărării, părțile recunoscând implicit, materializarea primei tranzacții, respectiv calitatea de proprietar a persoanelor fizice vânzătoare, ca urmare a efectuării transferului de proprietate către acestea, în baza actelor emise în anul 2003.

Art.1294 Cod Civil definește vânzarea după cum urmează: *“Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi pretul lui.”*, prevăzând la art.1322, prin excepție, posibilitatea ca vânzătorul să nu predea bunul până la achitarea pretului: *“Vânzătorul nu este dator să predea lucrul, dacă cumpărătorul nu plătește pretul și nu are dat de vânzător un*

termen pentru plata”, situatie care nu se regaseste in cauza, in conditiile in care prin contracte se prevede faptul ca pretul a fost incasat de societate anticipat, iar cu privire la diferenta datorata din dosarul cauzei nu rezulta ca persoanele fizice cumparatoare nu ar fi respectat termenul de plata al acesteia.

In ceea ce priveste argumentul societatii conform caruia emiterea facturilor de stornare a avut la baza rezolutiunea contractelor, se retine ca **partile au incheiat conventiile de rezolutiune a contractelor de vanzare cumparare** autentificate, **ulterior rascumpararii imobilelor** pe baza contractelor de vanzare cumparare, astfel incat **aceste conventii de rezolutiune nu mai aveau obiect.**

De altfel, aceste **conventii de rezolutiune** nu precizeaza baza legala pe care se intemeiaza, iar conform Codului Civil:

“CAP. 6 Despre rezolutiunea vânzării prin rascumparare

ART. 1371 - 1387

(Abrogate prin art. 4 al Legii contra cametei din 2.IV.1931)*

**) Art. 1371 - 1387 au fost din inadvertenta abrogate si prin art. 13 al Legii din 5 mai 1938 pentru stabilirea dobânzilor si înlaturarea cametei.)”*

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala nu au recunoscut operatiunea de stornare a facturilor emise de societate la vanzarea spatiilor comerciale, stabilind diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata.

c) Referitor la TVA stabilita ca datorata de catre organul de inspectie fiscala prin Decizia si contestata de catre societate, precizam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere în conditiile în care petenta nu prezintă nici un argument în susținerea cauzei.

În fapt, prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscală, pe perioada verificata, nu a dat drept de deductie a TVA, care se compune din:

-TVA rezultata din factura fiscala reprezentand" contravaloare penalitati de intarziere plata Espero"

Organele de inspectie fiscala au respins la deductie TVA potrivit prevederilor art.14 lit.b) si c) si art.25 lit.B), b) din OUG nr.17/2000 privind TVA .

-TVA inregistrata in evidentele contabile in baza copiilor facturilor fiscale respinsa la deductie potrivit prevederilor pct.62 alin.(1) din H.G.nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind TVA

-TVA rezultata din documente inregistrate in evidentele contabile, emise de furnizori neinregistrati in scopuri de TVA, considerata ca nedeductibila fiscal potrivit dispozitiilor art.22 alin.(5) din Legea nr.345/2002 privind TVA .

-TVA inscrisa eronat la rubrica regularizari-TVA deductibila din decontul de TVA din luna martie 2005

-TVA inscrisa eronat la rubrica regularizari-TVA deductibila din decontul de TVA din luna februarie 2007

Astfel au fost incalcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, a mai fost colectata suplimentar TVA, care se compune din ::

-TVA aferenta cheltuielilor de protocol inregistrate in contul 623"Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" la 31.12.2003 in conditiile in care societatea a inregistrat pierdere.Potrivit prevederilor art.4 alin.(2) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind Codul fiscal se colecteaza TVA aferenta cheltuielilor de protocol in conditiile in care societatea a inregistrat pierdere.

-TVA aferenta depasirii plafonului cheltuielilor de protocol, pe perioada 2004-2006, potrivit prevederilor pct.7 alin.(3) si (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA aferenta comercializarii sub valoarea ramasa neamortizata a doua autoturisme, in conditiile in care taxa a fost dedusa integral la achizitionare.

Prin necolectarea TVA aferenta comercializarii autoturismelor sub valoarea ramasa neamortizata societatea a incalcat prevederile art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Organele de inspectie fiscala au constatat nedeclararea in deconturile de TVA a sumei conform documentelor de vanzare si jurnalelor de vanzari, inregistrate in evidentele contabile.

TVA a fost colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.2 din OMFP nr.256/2004, anexa nr.2 , Sectiunea"Taxa pe valoarea adaugata", ART.3, anexa nr.3 din OMFP nr.1521/2005 si art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta formuleaza contestatie impotriva TVA stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente , inscrise in Decizia de impunere, dar in fapt si in drept prezinta argumente doar pentru o parte din TVA.

In drept pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.213 alin.(1) si (5) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(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.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Deoarece, contestatoarea nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la TVA., contestata, urmeaza a se respinge contestatia ca fiind nemotivata cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere considerentele capitolelor din prezenta decizie, se va respinge contestatia formulata de catre SCX pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala si totodata pentru TVA stabilita de plata, prin Decizia de impunere.

Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata, mentionam ca acestea reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar.

Astfel urmeaza a se respinge contestatia si cu privire la suma reprezentand majorari de intarziere aferente TVA in baza principiului "*accessorium sequitur principale*".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

Respingerea contestatiei formulata de catre SC X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Braşov în termenul prevăzut de Legea 554/2004 privind Conteciosul administrativ.