



**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice Argeș

B-dul. Republicii, nr. 118 Pitești, Argeș  
Tel : +0248 211511 / +0248 211838  
Fax : +0248 216478  
e-mail :  
Admin.PTAGJUDX01.AG@mfinante.ro

DECIZIA nr. 113/2010  
privind solutionarea contestatiei depusa de  
SC X SRL din Pitesti  
inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr.X/2010

Prin adresa fn. inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010, SC X SRL a formulat si depus contestatie impotriva deciziei de impunere nr. X/2010 privind suma de X lei reprezentand:

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

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Directia generala a finantelor publice Arges constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 205 si art. 209 (1) lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este competenta sa solucioneze contestatia formulata de SC X SRL.

1. In contestatia formulata, SC X SRL precizeaza ca *".... organele de inspectie fiscala au aplicat in mod abuziv dispozitiile legale ale codului fiscal, procedand efectiv arbitrar si in totala ignorare a legii la recalcularea impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata obligandu-ne la plata de 2 ori a acestor impozite si taxe, uneori chiar de trei ori in situatia unor societati afiliate."*

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca dupa stornarea facturilor a restituit sumele incasate si ulterior a procedat la refacturarea lucrarilor in cauza.

Totodata petenta mentioneaza ca in mod abuziv organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de contractele prezentate, refuzand chiar sa le mentioneze in actul de control.

In contestatie se mai arata ca urmare controlului incrucisat efectuat la SC G SRL s-a constatat ca bugetul statului nu a fost prejudiciat, constatari

care au fost ignorate de echipa de inspectie care a „ corectat ” valorile de vanzare fara a reflecta realitatea pietei.

Petenta argumenteaza cele de mai sus astfel:

In ceea ce priveste invocarea art. 11 din Codul fiscal referitor la operatiunile economice derulate cu SC G SRL in calitate de persoana juridica afiliata, organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere si dispozitiile Hotararii Guvernului nr. 44/2004 privind normele de aplicare a codului fiscal, care la pct. 22 precizeaza ca „ *nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate pentru tranzactiile incheiate intre persoane juridice romane.*”

Referitor la tranzactiile efectuate intre SC X SRL si SC G SRL in contestatie se precizeaza ca toate materialele de constructie au fost facturate catre beneficiarul final al lucrarilor de constructii.

Desi in raportul de inspectie fiscala incheiat la SC G SRL se precizeaza ca acesta „ *... a colectat tva si a calculat impozit pe profit ...*”, organele de inspectie fiscala au procedat la SC X SRL la corectarea profitului prin aplicarea abuziva a art. 11 din Codul fiscal in conditiile in care operatiunile derulate intre cele doua firme au fost inregistrate in evidenta contabila si au fost impozitate sau taxate conform legislatiei in vigoare, obligand societatea la plata impozitului si a taxei pe valoarea adaugata de doua ori pentru aceleasi operatiuni impozabile.

Mai mult, petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de situatiile de lucrari si de procesele verbale pe etape ale lucrarilor efectuate catre clientul final in care sunt cuprinse toate materialele de constructii a caror valoare a fost considerata ca fiind nedeductibila pe considerentul ca „*... pretul lor nerefectand pretul real al pietei materialelor de constructii...*”.

2. In ceea ce priveste stornarea facturilor emise catre SC M SRL, petenta precizeaza ca prin operatiunea de stornare a corectat informatiile inscrise in respectivele facturi ca urmare a intelegerii sau neintelegerii partilor si au fost avute in vedere dispozitiile art. 159 si art. 138 lit. b).

Desi, ulterior stornarii au fost refacturate operatiunile in cauza, organele de inspectie fiscala in mod eronat au invocat art. 19 (1) referitor la modalitatea de determinare a impozitului pe profit si art. 21 (1) referitor la determinarea profitului impozabil ca fiind prevederi legale incalcate si au stabilit diferente de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

3. In contestatie se sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu dobanzile aferente creditelor bancare in conditiile in care gradul de indatorare al societatii era mai mic de 3, netinand cont de prevederile art. 23 (4) din Codul fiscal.

4. Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora valoarea facturata beneficiarului SC Z SRL de este mai mica decat valoarea inscrisa in contract iar diferenta a fost inclusa in baza impozabila pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, petenta sustine ca a respectat dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 referitoare la documentele justificative si momentul efectuării acestora.

Totodata in contestatie se arata ca organele de inspectie fiscala nu au precizat textul de lege conform caruia societatea “ *avea obligatia sa factureze integral pana la valoarea din contractul de antrepriza* ”, iar “... *incheierea contractului de antrepriza nu prezuma in mod obligatoriu si incasarea intregului pret convenit initial ... acesta poate fi modificat prin vointa partilor.*”

Petenta mentioneaza ca valoarea facturata beneficiarului a fost mai mica decat cea prevazuta in contract deoarece beneficiarul a achizitionat materiale direct de la furnizori, valoarea acestora nemaifiind inclusa in valoarea lucrării facturate.

5. Cu privire la beneficiarul C, petenta considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat in mod abuziv prevederile Codului fiscal “ *prin eliminarea din baza impozabila a stornării manoperei din facturile enumerate in raportul de inspectie fiscala, fara ca sa se tina cont de intelegerea partilor, care in cuprinsul unui inscris pus la dispozitia echipei de control precizeaza clar ca plata manoperei se face la data receptiei* ”.

De asemenea, contestatoarea arata ca in temeiul dispozitiilor Codului fiscal pentru ca un venit sa fie cert si sa fie inclus in baza de impozitare, trebuie sa fie realizat si sa fie inscris intr-un document care produce efecte fiscale respectiv factura, chitanta, etc.

In contestatia depusa, petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont la calculul accesoriilor de taxa pe valoarea adaugata de rambursat.

Fata de cele sustinute in cuprinsul contestatiei, SC X SRL solicita admiterea contestatiei pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, impozit pe profit in suma de X lei si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe profit.

Prin adresa fn. inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010, petenta arata ca organele de inspectie fiscala au omis sa precizeze ca lucrarile efectuate si stornate beneficiarilor SC W SRL, respectiv C au fost refacturate acestora, in acest sens depunand documente justificative ( facturi fiscale, jurnale de vanzari, balante de verificare ).

Referitor la lucrarile executate la SC W SRL petenta precizeaza ca potrivit anexei la contractul de antrepriza incheiat cu aceasta s-a stabilit “ *ca o parte sa fie achizitionate de beneficiar, iar antreprenorul va factura doar*

*manopera aferenta punerii in opera a materialelor respective diminuand astfel valoarea contractului de antrepriza initial.”*

In ceea ce priveste lucrarile executate clientului C, contestatoarea arata ca a intocmit un act aditional in care se prevede ca manopera aferenta lucrarilor executate sa fie facturata la intocmirea procesului verbal de receptie .

1. Prin raportul de inspectie fiscala nr. X/2010, organele de control din cadrul Activitatii de inspectie fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 2 au procedat la efectuarea unei inspectii fiscale generale pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009 si au constatat urmatoarele:

In anul 2005 societatea a inregistrat in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna septembrie regularizari la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de -X lei, fara a justifica operatiunea, fapt ce a condus la colectarea de catre organele de inspectie fiscala a sumei de X lei.

In anul 2006 societatea a emis facturile de storno nr. X/2006 pentru suma de X lei ( din care X lei tva ) si nr. X/2006 pentru suma de X lei ( din care X lei tva ) fara a se justifica operatiunile de stornare.

Societatea a inregistrat cheltuieli cu dobanzile bancare in suma de X lei considerate deductibile la calculul profitului impozabil, desi gradul de indatorare al societatii a fost mai mare de 3.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin operatiunile de stornare efectuate societatea a incalcat dispozitiile art. 19 (1) si ale art .137 (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar prin deducerea cheltuielilor cu dobanzile au fost incalcate dispozitiile art. 23 (2) din Codul fiscal, fapt pentru care s-a procedat la reintregirea profitului impozabil cu valoarea fara tva a facturilor stornate ( X lei ) si cu dobanzile bancare in suma de X lei, precum si la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferente.

Astfel, a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de X lei.**

Pentru neachitarea la termen a diferentei de impozit pe profit au fost calculate **majorari de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit.**

In anul 2007 societatea a achizitionat in baza facturilor nr. .... in valoare totala de X lei materiale de constructii ( din care tva in suma de X lei ) de la SC G SRL. Conform constatarilor din procesul verbal nr. X/2010 incheiat la SC G SRL organele de inspectie fiscala au considerat cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de X lei inregistrate cu materialele de constructie achizitionate de la SC G SRL conform dispozitiilor art. 11 (1) si ale art. 19 (1) si nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea

adaugata in suma de X lei in baza prevederilor art. 137 (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In cursul anului 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitii de bunuri pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei desi avea obligatia de a aplica taxarea inversa in conformitate cu dispozitiile art. 160 (2) lit. e) si c) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a in scris in decontul lunii iunie 2007 suma de X lei ( suma nedeclarata anterior la taxa pe valoarea adaugata deductibila ) drept regularizare la deduceri si nu au acordat drept de deducere pentru aceasta suma pe considerentul ca au fost incalcate dispozitiile art. 146 (1) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei, iar pentru neplata la termen a diferentei de impozit pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

In anul 2008 SC X SRL a emis catre SC Z SRL facturile nr. .... in suma totala de X lei ( din care X lei tva ) reprezentand diferente pentru lucrari executate si acceptate de beneficiar.

Prin factura nr. .. a fost stornata suma de X lei ( din care tva X lei ), respectiv contravaloarea facturilor nr. ....

Pentru factura nr. .. in valoare totala de X lei ( din care tva X lei ) reprezentand lucrari partiale arhitectura a fost emisa factura de storno nr. .. pentru suma de X lei ( din care tva X lei ).

Conform evidentei contabila s-a constatat ca societatea a emis catre SC Z SRL facturile nr. ... in suma totala de X lei ( din care tva X lei ), iar prin factura nr. ... a fost stornata intreaga valoare de X lei ( din care tva X lei ).

Avand in vedere prevederile art. 19 (1) si art. 134 (1) alin. 4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea veniturilor cu valoarea facturilor stornate, respectiv cu suma de X lei si au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

SC X SRL a achizitionat de la SC G SRL cu facturile nr. .. si nr. .. materiale de constructii in valoare totala de X lei ( din care tva X lei ). Avand in vedere constatarile din procesul verbal nr. X incheiat la SC G SRL organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu materialele de constructii in valoare de X lei in baza prevederilor art. 11 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei in baza prevederilor art. 137 (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la contractul de antrepriza incheiat la 18.12.2006 cu SC Z SRL pentru realizarea obiectivului din strada T pretul mentionat in contract

este de X euro fara tva, iar pana la finalizare a fost facturata suma de X lei inclusiv tva, desi SC X SRL avea obligatia de a factura intreaga valoare a contractului de antrepriza, respectiv suma de X lei inclusiv tva, rezultand o diferenta valoare de contract care nu a fost facturata la sfarsitul anului 2008 ( conform procesului verbal de finalizare lucrari ) in suma de X lei ( din care tva in suma de X lei ).

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere dispozitiile art. 19 (1) si ale art. 137 (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au procedat la reintregirea profitul impozabil cu valoarea de contract nefacturata ( X lei ) si la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata dupa cum urmeaza:

- cu factura nr. ... in valoare de X lei ( din care tva in suma de X lei ) reprezentand detector radar;
- cu factura nr. ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) care are inscrisa la rubrica cumparator firma SC O SRL;
- cu factura nr. .. in valoare totala de ..., fara tva, reprezentand servicii turistice, cazare si avion;
- cu factura nr. .. in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei reprezentand aparat foto;
- cu facturile nr. .... in valoare de X lei, fara tva, reprezentand servicii turistice;
- a fost inregistrata in evidenta contabila factura nr. .. in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ), factura detinuta in copie;
- a fost inregistrata in evidenta contabila factura ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) care are inscrisa la rubrica cumparator firma SC Z SRL.

Avand in vedere dispozitiile art. 21 (1), (4) si art. 145 (2) din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu suma de X lei reprezentand cheltuieli nedeductibile inregistrate si nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

Astfel, pentru anul 2008 a fost recalculat profitului impozabil prin includerea in baza impozabila a sumei de X lei si a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei, iar pentru neachitarea la termen a diferentei de impozit pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

In anul 2009 SC X SRL a emis urmatoarele facturi:

- factura nr. ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma X lei ) reprezentand contravaloare lucrari parter acceptata de beneficiar si

- factura nr. ... prin care a fost stornata contravaloarea manoperei in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei );
- factura nr. .... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) reprezentand contravaloare lucrari etaj I acceptata de beneficiar si factura nr. ... prin care a fost stornata contravaloarea manoperei in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei );
  - factura nr. .. in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) reprezentand contravaloare lucrari constructii montaj etajul II acceptata de beneficiar si factura nr. .. prin care a fost stornata manopera in valoare de X lei ( din care tva in suma de X lei );
  - factura nr. ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) reprezentand contravaloare lucrari constructii montaj etajul III acceptata de beneficiar si factura nr. .... prin care a fost stornata manopera in valoare de X lei ( din care tva in suma de X lei );
  - factura nr. ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) reprezentand contravaloare lucrari constructii montaj etajul IV acceptata de beneficiar si factura nr. ... prin care a fost stornata manopera in valoare de X lei ( din care tva in suma de X lei );

Avand in vedere prevederile art. 19(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea veniturilor cu valoarea fara tva inscrisa in facturile stornate, respectiv suma de X lei si au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

Societatea a inregistrat in anul 2009 diminuat profitul impozabil prin inregistrarea de cheltuieli nedeductibile astfel:

- cu facturile nr. ... in valoare totala de ... lei ( din care tva in suma de X lei ) si nr. ... in valoare totala de X lei ( din care tva in suma de X lei ) au fost achizitionate materiale de constructie, iar organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabila a cheltuielilor cu materialele de constructii in valoare de X lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei avand in vedere constatarile din procesul verbal nr. X/2010 incheiat la SC G SRL invocand dispozitiile art. 11 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

Astfel, pentru anul 2009 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei, iar pentru plata cu intarziere au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

Prin decizia de impunere nr. X/2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2010 au fost stabilite in sarcina SC X SRL obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit in suma de X lei, majorari de intarziere in suma de X lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si accesorii aferente X lei.

III. Cu adresa nr. X/2010 inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010 Activitatea de inspectie fiscala a transmis referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei prin care propune respingerea contestatiei formulata de SC X SRL ca neintemeiata.

IV. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosar, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, majorarile de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit si majorarile de intarziere in suma de X lei aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta pe fondul contestatiei in conditiile in care constatările referitoare la aceste diferente de debit si accesoriile aferente cuprinse in procesul verbal nr X/2010 preluate in raportul de inspectie fiscala nr. X/2010 si in decizia de impunere nr. X/2010 au fost inaintate Parchetului de pe langa Judecatoria Pitesti.

In fapt, prin decizia de impunere nr. X/2010 au fost stabilite in sarcina SC X SRL diferente de impozit pe profit in suma de X lei, de taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma totala de X lei intrucat s-a constatat ca aceasta a inregistrat cheltuieli in baza unor tranzactii „ ... *considerate nereale, la valori supraevaluate, care nu refelecta continutul economic.*”

Prin adresa nr. X/2010 Activitatea de inspectie fiscala Arges a sesizat organele de urmarire penala in legatura cu constatările efectuate pe parcursul inspectiei fiscale si care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni si a inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Pitesti procesul verbal nr. X/2010 pentru inceperea cercetarilor in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art. 9 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale si care au generat bugetului de stat un prejudiciu in suma de X lei reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente.

In drept, art. 214 (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“ (1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:*



a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la nonexistenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa; ... ”.

Se retine astfel ca intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin procesul verbal nr X/2010 si preluata in raportul de inspectie fiscala nr. X/2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. X/2010 pe de o parte si stabilirea de catre organul de cercetare si urmarire penala, pe de alta parte, a existentei sau inexistentei naturii infractionale a faptelor savarsite, exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei cu care a fost investita Directia generala a finantelor publice Arges.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite pe considerentul ca SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale, aspect asupra carora urmeaza sa se pronunte organele de cercetare penala la care au fost inaintate actele intocmite de organele de inspectie fiscala.

In consecinta, in conditiile in care asupra realitatii operatiunilor desfasurate de societatea contestatoare se efectueaza cercetari de catre Parchetul de pe langa Judecatoria Pitesti, Directia generala a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii nu se poate pronunta pe fondul cauzei fapt pentru care se va suspenda solutionarea pe cale administrativa a contestatiei formulata de SC X SRL pentru suma de X lei reprezentand X lei impozit pe profit X lei majorari de intarziere aferente X lei taxa pe valoarea adaugata, X lei majorari de intarziere aferente pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

In functie de solutia pronuntata cu caracter definitiv pe latura penala procedura de solutionare pe cale administrativa va fi reluata in conditiile legii respectiv in temeiul art. 214 (3) Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

„Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si impozitul pe profit in suma de X lei stabilite ca urmare a includerii in venituri, respectiv in baza impozabila a tva a diferentei dintre pretul lucrarii stipulat in contractul de antrepriza incheiat la 18.12.2006 si valoarea lucrarii facturate, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta asupra obligatiei societatii de a achita aceste sume în conditiile in care petenta depune in

sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere la efectuarea inspectiei fiscale.

În fapt, organele de inspectie au constatat ca societatea nu a facturat intreaga valoare a contractului de antrepriza incheiat la 18.12.2006 de SC X SRL in calitate de antreprenor cu SC Z SRL in calitate de beneficiar, fapt pentru care au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta diferentei de contract in suma de X lei si au stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei.

Petenta a anexat la contestatie actul aditional din 01.02.2007 la contractul de antrepriza din 18.12.2006 prin care sunt modificate dispozitiile art. 3.3. astfel: *“ Materialele de constructii necesare, precum si materialele auxiliare vor fi procurate de catre antreprenor sau de catre beneficiar ... “* si ale art. 9.2. *“ Imobilul care face obiectul prezentului contract va fi executat si predat “la cheie” contra unui pret stabilit de situatiile de lucrari acceptate si facturate catre beneficiar. Valoarea materialelor achizitionate de catre beneficiar nu vor fi adaugate in situatiile de lucrari, urmand ca antreprenorul sa efectueze si sa factureze doar manopera pentru fiecare faza de lucrare in care au fost folosite materialele respective.”*

De asemenea, societatea precizeaza in contestatie ca organele de inspectie fiscala au retinut în mod eronat situatia de fapt intrucat le-a fost prezentat faptul ca beneficiarul a achizitionat in mod direct unele materiale de constructii, valoarea acestora nemaifiind inclusa in situatiile de lucrari.

Din analiza raportului de inspectie fiscala se retine ca organele de control nu s-au pronuntat cu privire la actul aditional din 01.02.2007 la contractul de antrepriza din 18.12.2006 si avand in vedere dispozitiile art. 213 (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia:

*“ Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”* se va face aplicarea art. 216 (3) din acelasi act normativ care precizeaza: *“ Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare ”.*

Totodata se va face aplicarea prevederilor punctului 12.7 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care precizeaza:

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

In concluzie, se va desfiinta partial Decizia de impunere nr. X/2010 pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de X lei si impozitul pe profit in suma de X lei, urmând ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat sa reanalizeze cauza avand in vedere documentele prezentate de societate, prevederile legale si cele precizate in decizia de solutionare.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si impozitul pe profit in suma de X lei, stabilite ca urmare a includerii in venituri, respectiv in baza impozabila a tva a valorii facturilor de storno emise de contestatoare, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta asupra acestor sume în conditiile în care prin raportul de inspectie fiscala nr. X/2010 ce a stat la baza deciziei de impunere nr. X/2010 organele de inspectie fiscala nu au fundamentat situatia de fapt constatata si nu au invocat temeiul legal de drept.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. X/2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/2010, organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii cu suma de X lei reprezentand valoarea fara tva a facturilor stornate si au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si totodata au colectat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de storno, stabilind o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de X lei.

Prin contestatia depusa, petenta mentioneaza ca a respectat prevederile legale in sensul ca stornarea facturilor s-a efectuat in conformitate cu art. 159 si art. 138 din Codul fiscal, a restituit sumele incasate si totodata a refacturat lucrarile efectuate conform contractelor incheiate si situatiilor de lucrari intocmite.

De asemenea, petenta sustine ca a colectat taxa pe valoarea adaugata, a declarat impozitele datorate, neafectand obligatiile fiscale.

În drept, conform art. 105 (1) si art. 109 (1) si (2) Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*“ Art.105*

*Reguli privind inspectia fiscală*

*(1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

*(...)*

*Art. 109*

*Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Potrivit punctului 102.1 și 102.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,:

*“ 102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile.”*

Fata de prevederile legale sus menționate, se reține că rezultatul inspecției se va consemna într-un raport scris în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, raport care va sta la baza emiterii deciziei de impunere.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. X/2010 se reține că organul de inspecție fiscală a considerat nelegală stornarea veniturilor și a TVA-ului aferentă efectuate de societate în luna aprilie 2008 ( factura nr .. în valoare totală de X lei , beneficiar SC W SRL ), în luna iunie 2008 (factura .. în valoare totală de X lei , beneficiar SC W SRL), în luna noiembrie 2008 (factura nr .. în valoare totală de X lei beneficiar SC W SRL )fapt pentru care au majorat profitul impozabil și au colectat TVA aferentă acestor facturi stabilind un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și TVA în suma de X lei.

Pentru justificarea constatarilor de mai sus organele de inspecție fiscală au făcut referire doar la art 19 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Totodată se reține că societatea prin adresă fn. depusă și înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice Argeș sub nr. X/2010 arată că organele de inspecție fiscală au omis să precizeze că lucrările efectuate și stornate au fost refacturate beneficiarilor, depunând în sprijinul său o serie de documente.

Astfel referitor la factura de storno nr X/2008 petenta arată că aceasta a fost refacturată în luna iulie 2008 cu factura nr ...

Referitor la factura de storno nr. .. in valoare de X lei petenta precizeaza ca lucrarile respective au fost refacturare in anul 2008 si anul 2009 dupa cum urmeaza .....

De asemenea in sprijinul sau contestatoarea depune jurnale de vanzari pentru perioada iulie 2008-iulie 2009 , balantele de verificare pentru aceeasi perioada precum si facturile sus mentionate .

Din analiza acestor documente se retine ca societatea a facturat catre beneficiarul SC W SRL lucrarile mentionate in facturile de mai sus , dar acestea nu se regasesc in constatarile organelor de inspectie fiscala cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr X/2010.

Astfel, organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa constate ca societatea a stornat facturi *“ fara sa existe o baza legala pentru stornarea de venituri, considerate certe din moment de exista Situatii de lucrari acceptate integral de catre beneficiar ”*; fara sa precizeze ce documente au fost analizate si motivele de fapt pentru care au procedat la majorarea profitului impozabil cu valorile fara tva inscrise in facturile de storno, respectiv au colectat tva inscrisa in acestea.

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat contractele, actele si documentele care au legatura cu stornarile efectuate, precum si daca ulterior prestarile sau bunurile inscrise in respectivele facturi au fost refacturate.

Atat in Decizia de impunere nr. X/2010 cat si in raportul de inspectie fiscala nr. X/2010 organele de inspectie fiscala au mentionat numai faptul ca societatea a procedat la operatiunea de stornare manopera, respectiv lucrari de constructii cu situatii de lucrari acceptate de beneficiari si au precizat doar în mod generic actele normativ în baza carora au fost stabilite diferentele de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Având în vedere ca forma actului de inspectie fiscala face imposibila analiza de catre organele de solutionare a situatiei de fapt în temeiul de drept incident în cauza, în perioada supusa verificarii, se va face aplicatiunea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora : *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*.

Totodata, in speta sunt aplicabile si dispozitiile punctelor 12.6 si 12.7 din Ordinul ministrului finantelor nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform carora:

*“ 12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

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

În consecința, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. X/2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei și impozitul pe profit în suma de X lei, urmând ca alte organe de inspecție fiscală din cadrul altui serviciu de control să reanalizeze cauza pentru aceleași operațiuni și aceeași perioadă care au făcut obiectul inspecției fiscale cu prezentarea situației de fapt pentru fiecare deficiență în parte având în vedere documentele prezentate de societate, prevederile legale și cele precizate în decizia de soluționare.

4. Referitor la impozitul pe profit în suma de X lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Argeș prin Biroul soluționare contestații se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu dobânzile bancare în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu reiese modul în care a fost determinat gradul de îndatorare al societății.

În fapt în anul 2006 societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu dobânzile bancare în suma de X lei.

În raportul de inspecție fiscală contestat se precizează că dobânzile bancare în suma de X lei nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil deoarece gradul de îndatorare al societății a fost mai mare de 3, ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în suma de X lei.

În drept, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.*

*(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se raportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.*

.....

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, precum și cele aferente împrumuturilor obținute de la societățile comerciale bancare române sau străine, sucursalele băncilor străine, cooperativele de credit, societățile de leasing pentru operațiuni de leasing, societățile de credit ipotecar și de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică societăților comerciale bancare, persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților de leasing pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile se determina în funcție de gradul de îndatorare a capitalului și de tipul de împrumut pe care societatea l-a contractat.

Conform raportului de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au consemnat numai faptul că “ la finele anului 2006, pe cumulată societatea a înregistrat în contul 666 Cheltuieli cu dobânzile banzare suma de X lei. Aceasta cheltuiala a fost considerată la control cheltuiala nedeductibilă din punct de vedere fiscal deoarece gradul de îndatorare al societății este mai mare de 3 ... “, fără a prezenta precizia ce împrumuturi a contractat societatea și modul de determinare al gradului de îndatorare.

Astfel, se retine ca organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu dobânzile în suma de X lei pe baza elementelor prezentate în raportul de inspecție fiscală nr. X/2010 și în decizia de impunere nr. X/2010, fapt pentru care se impune aplicarea prevederilor art. 216 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stabilește:

„ Soluții asupra contestației

.....  
(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Totodata, in speta sunt aplicabile si dispozitiile punctelor 12.6 si 12.7 din Ordinul ministrului finantelor nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform carora:

*“ 12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

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

Pe cale de consecință se va desființa decizia de impunere nr. X/2010 cu privire la neacordarea dreptului de deductibilitate fiscală a cheltuielilor cu dobanzile înregistrate în anul 2006 în suma de X lei, urmând ca alte organe de inspecție fiscală, din cadrul altui serviciu de control, să procedeze la reanalizarea cauzei conform prevederilor legale.

5. Referitor la suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei și la suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de X lei, stabilite prin decizia de impunere nr. X/2010, cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Argeș prin Biroul soluționare este să se pronunțe dacă acestea sunt datorate în condițiile în care decizia prin care a fost stabilit debitul a fost desființată.

În fapt organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în suma de X lei și un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei pentru care Direcția generală a finanțelor publice Argeș prin Biroul soluționare contestației s-a pronunțat în sensul desființării deciziei de impunere pentru aceste diferențe de debit.

Pentru neachitarea acestor diferențe la bugetul de stat în termenul legal, au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei aferente TVA și în suma de X lei aferente impozitului pe profit.

În drept sunt aplicabile dispozitiile art. 47(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor principale anulate.”*

Față de aceste prevederi legale se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și având în vedere că



urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si impozitul pe profit in suma de X lei urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere X/2010 si pentru majorarile de intarziere in suma de X lei aferente tva si in suma de X lei aferente impozitului pe profit conform principiului de drept *accessoriul sequitur principale*.

Pentru considerentele retinute aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art. 23, art. 43, art. 87, art. 141, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 182.1 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 12.6 si pct. 12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, coroborate cu dispozitiile art. 205, art. 206, art 207, art. 209, art. 214 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se :

## DECIDE

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulate de SC X SRL impotriva de impunere nr. X/2010 emisa pentru suma de X lei reprezentand:

- X lei impozit pe profit,
- X lei majorari de intarziere aferente,
- X lei taxa pe valoarea adaugata,
- X lei majorari de intarziere aferente, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspectie fiscala urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea acesta sa fie inaintat spre solutionare organului competent.

2. Desfiintarea deciziei de impunere nr. X/2010 emisa de organele de inspectie fiscala pentru suma de X lei reprezentand:

- X lei taxa pe valoarea adaugata,
- X lei majorari de intarziere aferente,
- X lei impozit pe profit,
- X lei majorari de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa reanalizeze aceleasi obligatii fiscale pentru aceeasi perioada conform celor retinute in prezenta decizie si a actelor normative aplicabile in speta in perioada verificata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arges in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director executiv