



DECIZIA NR..... din2008

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC R SRL Drăgășani, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. .../.....2008, asupra contestației formulată de SC R SRL din localitatea Drăgășani, județul Vâlcea înregistrată sub nr. .../.....2008 .

Contestația are ca obiect suma de lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../.....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. ./2008, anexa la aceasta, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, comunicate petentei la data de2008, conform confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, reprezentând :

- Impozit pe profit suplimentar ... lei;
- Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
- Taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare lei;

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007 privind Codul de procedura fiscala și este semnată de dl. M.I.N. în calitate de administrator al SC R SRL Drăgășani și poartă ștampila societății.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC R SRL înregistrată sub nr. .../ ...2008 pentru suma de ... lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a cauzei .

A. SC R SRL, jud.Vâlcea contestă Decizia de impunere nr. .../ ...2008 privind obligațiile fiscale suplimentare emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../2008, motivând următoarele :

1.Cu privire la suma de .. lei, considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fapt ce a determinat stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei si majorari de întârziere aferente de .. lei**, pe care petenta le considera nelegale și netemeinice susținând următoarele :

Invocarea de către organele de control a punctului 70² din HG 44/ 2004 și a art. 15 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi luată în considerare întrucât nu

conduce la concluzia că valoarea rămasă neamortizată în cazul autoturismului marca Mercedes Benz în sumă de ... lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, iar impozitul pe profit suplimentar aferent în sumă de .. lei este stabilit fără a se face referire la un act normativ, ci doar prin enunțarea unei fraze, și anume : " Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii, procedură care nu a fost îndeplinită de SC R SRL".

Totodată, petenta invocă ca temei de drept aplicabil speței în cauză prevederile art. 24, alin. 22 din Legea 571/2003 referitoare la aplicarea la calculul profitului impozabil a prevederilor Legii nr.15/ 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Cu privire la suma de lei, considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fapt ce a determinat stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu majorari în suma de .. lei, și neacordarea deductibilității TVA în suma de.. lei cu consecința respingerii la rambursare a acesteia, pe care** petenta le considera nelegale și netemeinice susținând următoarele :

Echipa de control a considerat în mod eronat nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit c/val carburanților în sumă de ... lei, pe motiv că nu a prezentat documente legale care să justifice utilizarea în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată, invocând astfel prevederile art. 128 alin. 1 din legea 571/2003 și art. 19 REGULI GENERALE din Legea 571/2003.

Petenta invocă faptul că prin stabilirea acestui impozit pe profit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a ignorat prevederile art. 1, alin. 2, litera a) din OMF 1714/ 2005, pe care contestatoarea le consideră aplicabile speței în cauză.

Deasemenea, petenta susține că în mod eronat, invocând prevederile art. 128, alin. 1 din Legea 571/2003 și art. 125¹ din Legea 571/2003, echipa de inspecție fiscală consideră că documentele prezentate de operatorul economic, respectiv bonurile emise de aparate de marcat electronice fiscale (reprezentând c/val carburanților în sumă de ... lei), nu sunt legale, și nu are drept de deducere a **TVA aferentă în sumă de ... lei, sumă de altfel respinsă la rambursare.**

Totodată, petenta invocă faptul că în mod eronat au fost considerate documentele prezentate de aceasta ca neavând calitatea de document justificativ, echipa de inspecție fiscală ignorând prevederile art.1, alin.2, litera a) din OMF 1714/ 2005, aplicabile speței în cauză.

3. Cu privire la suma de lei, reprezentând materiale achiziționate de societate, cu TVA deductibilă în suma de lei, pentru care echipa de inspecție fiscală a concluzionat că "nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate", respingând la rambursare taxa pe valoare adăugată , măsura pe care petenta o consideră ca nelegală și netemeinică, susținând următoarele :

Petenta susține că, invocând art. 145 alin. 1 din Legea 571/2003, art. 145 alin. 3, lit. a din Legea 571/ 2003, art. 155 alin. 2 din legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct. 59, alin. 2 din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și, concluzionând că nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate, echipa de inspecție fiscală în mod eronat apreciază că "pentru suma de lei reprezentând TVA, operatorul economic nu are drept de deducere".

Petenta arată că din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.... /2008, precum și din discuțiile purtate cu echipa de control, nu a rezultat că furnizorii înscrși în Tabelul 13 (anexat la raportul de inspecție fiscală menționat) nu au colectat TVA pentru facturile emise către societate și nu au decontat TVA la organul fiscal competent .

Deasemenea, petenta susține că nu i-a fost solicitat acordul pentru efectuarea unui punctaj față de facturile emise de societățile respective, în vederea lămuririi unor

eventuale suspiciuni în acest sens, motiv pentru care contestatoarea nu înțelege de ce nu i s-a acordat drept de deducere pentru suma de lei reprezentând TVA.

Față de prevederile art. 145 alin. 3, lit. a) din legea 571/ 2003 invocate de echipa de inspecție fiscală, contestatoarea susține că operațiunile taxabile realizate de societate sunt constituite din chirii încasate pentru imobilul situat în Drăgășani, str.

Petenta menționează că a depus la organul fiscal notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. 2, lit. e din Legea 571/ 2003, care a fost prezentată și echipei de inspecție fiscală.

Petenta invocă că bunurile achiziționate cu TVA aferentă în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere au fost livrate de persoane impozabile, iar din Raportul de inspecție fiscală și din discuția finală cu echipa de inspecție fiscală nu rezultă faptul că respectivele persoane impozabile nu au calitatea de plătitor de TVA . Pentru aceste bunuri, petenta invocă faptul că a întocmit note de intrare-recepție și bonuri de consum.

Deasemenea, contestatoarea menționează că în baza prevederilor art. 4 și 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, modificat prin OMF 1752/ 2005, în vederea stabilirii situației reale a tuturor elementelor de activ și pasiv, societatea a efectuat inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2007, inclusiv pentru imobilizările corporale aflate în curs de execuție, operațiune față de care echipa de inspecție fiscală nu constată nereguli cu privire la modul de organizare, efectuare și valorificare a rezultatelor inventarierii anuale.

Față de aspectele invocate, petenta consideră că invocarea de către echipa de control a prevederilor art. 155, alin. 2 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal și pct. 59, alin. 2 din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și concluzia față de acestea cum că "nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate", nu poate fi luată în considerare întrucât petenta a demonstrat că materialele achiziționate în sumă de ... lei cu un TVA aferent în cuantum de ... lei au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile, prezentând în acest sens : note de intrare-recepție pentru materialele respective, bonuri de consum și lista cu inventarierea imobilizărilor în curs.

Petenta susține, în plus, că se încadrează în mod clar și în cadrul prevederilor art. 145, alin. 3, lit. a) din Legea 571/ 2003, TVA în cuantum de ... lei fiind datorată și achitată de societate.

Concluzionând, petenta consideră ca nelegală și netemeinică respingerea la rambursare a taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Avînd în vedere cele prezentate în susținerea contestației, petenta consideră că Decizia de impunere nr. ../ ...2008 este nelegală și netemeinică, referitoare la obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală reprezentând ... lei impozit pe profit, .. lei majorări aferente și TVA în sumă de .. lei respinsă la rambursare și, ca atare, solicită anularea acestora.

B. Față de susținerile petentei, din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

SC R SRL are sediul social declarat în localitatea Drăgășani, str. ..., județ Vâlcea , înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. J 38/ ../ 1992 și are codul unic de înregistrare cu atribut fiscal "R" din data de 01.11.1993.

SC R SRL Drăgășani este societate cu răspundere limitată, proprietate privată, are ca asociat unic pe domnul M.I.N., care are și calitate de administrator si are activitatea principală înscrisă în Certificatul de înmatriculare și declarat de societate în bilanțul contabil în perioada verificată de "Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate" cod CAEN 7020.

SC R SRL a facut obiectul unei inspecții fiscale efectuate de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, materializată prin Decizia de impunere nr..../....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. ../ ...2008 anexă la aceasta, prin care s-au constatat următoarele:

Impozitul pe profit, a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile H.G.R. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a acestuia și a cuprins în control perioada 01.01.2004 - 31.12.2007, constatându-se următoarele :

1. În luna martie 2007 operatorul economic a achiziționat cu factura nr. din 23.03.2007 de la Schade u. Sohn GmbH & Co. Kg, cod TVA din Bad Hersfeld Germania un autoturism marca MERCEDES BENZ, tip S 320 CDI cu nr. de identitate(2), cu valoare fără TVA de(.... Euro) ... lei, cu TVA de ... lei, operațiune impozabilă în România.

Cu factura fiscală RO nr. .../ 12.05.2007 operatorul economic a vândut autoturismul menționat la SC E.S. SRL, CUI RO cu valoarea fără TVA ... lei și TVA aferent de ... lei. Valoarea rămasă neamortizată, în evidența contabilă, este egală cu valoarea fiscală de intrare și anume lei datorită faptului că operatorul economic nu a calculat amortizare pe perioada în care autoturismul s-a aflat în patrimoniul SC R SRL, rezultând o pierdere din vânzarea autoturismului de lei, care reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 70² din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și, totodată, baza de impozitare pentru **impozitul pe profit suplimentar de ... lei**.

2. Pentru perioada 01.07.2007-31.12.2007 operatorul economic a înregistrat în evidența contabilă și în Registrul jurnal cheltuielile cu combustibilul în cuantum de ... lei, apreciate de operatorul economic ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, pe baza bonurilor emise de aparate de marcat electronice fiscale de la operatorii economici distribuitori de carburanți.

Pentru aceasta perioada operatorul economic a prezentat foi de parcurs pentru autoturismul aflat în patrimoniul societății care justifică consumul cu combustibilul în cuantum de ... lei exclusiv TVA, iar pentru diferența de... lei exclusiv TVA nu a prezentat documente legale care să justifice utilizarea în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată, astfel :

- ... lei în trimestrul III 2007 și
- ... lei în trimestrul IV 2007.

Conform prevederilor art. 128 al. (1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, al. (4), lit. a), precum și art. 19 Reguli generale, al. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, operatorul economic avea obligația să înregistreze la termenele legale, veniturile asimilate livrărilor de ... lei, care reprezintă baza de impozitare pentru **impozitul pe profit suplimentar de ... lei**, determinat conf. art. 17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel :

- lei în trimestrul III 2007 cu scadență la 25.10.2007 și
- lei în trimestrul IV 2007 cu scadență la 15.02.2008.

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată în conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul fiscal și HGR nr. 44/ 2004 privind Normele Metodologice de aplicarea Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele :

1. Pentru perioada **01.07.2007- 31.12.2007** operatorul economic a înregistrat în evidența contabilă și în Registrul jurnal aprovizionări cu combustibili în cuantum de ... lei, pe baza bonurilor emise de aparate de marcat electronice fiscale de la operatori economici distribuitori de carburanți, la care a dedus TVA în cuantum de ... lei.

Pentru aceiași perioada, operatorul economic a prezentat foi de parcurs pentru autoturismul aflat în patrimoniul societății care justifică consumul cu combustibilul în cuantum de lei exclusiv TVA, pentru diferența de lei exclusiv TVA nu a prezentat documente legale care să justifice utilizarea în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată, în condițiile în care TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu art. 128, al. (1) și al. 4 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art.125¹, 28 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, că operatorul economic avea obligația să colecteze taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă....., în cuantum de lei rezultată din aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare reprezentată de operațiunile asimilate livrărilor de ... lei prevăzută de art. 140 al. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rezultând **TVA stabilit suplimentar de plată în cuantum de lei.**

2. În perioada **aprilie 2007 - decembrie 2007** operatorului economic a înregistrat în evidența contabilă facturi de aprovizionare cu materiale de construcții, în valoare de ... lei cu TVA deductibilă în suma de ... lei, prin articolul contabil 231 "investiții în curs" = 401 "Furnizori materialele"

Materialele aprovizionate erau astfel date în consum în același timp și înregistrate în contul de investiții în curs, organele de inspecție fiscală neidentificând documente care să ateste efectuarea unei investiții din materialele aprovizionate, respectiv situație de lucrări acceptată de beneficiar care să justifice înglobarea materialelor aprovizionate în vederea realizării investiției în curs, înregistrate de acesta.

Contribuabilul deține Autorizația de construire nr. .../.....**2005** emisă de Primăria Municipiului Drăgășani pe termen de un an de la emitere, pentru executarea lucrărilor de construire a unui spațiu comercial și instalații aferente S+P+1 situat în Drăgășani, str. ..., în valoare totală de ... lei ron, durata de execuție a lucrărilor fiind de 36 de luni, amplasat pe terenul detinut pe baza contractului de comodat încheiat cu comodantul M.I.N. pentru suprafața de mp.

Operatorul economic a prezentat echipei de inspecție fiscală Devizul general pentru Spațiul comercial S+P+1 întocmit de ing. B.S., responsabil execuție, autorizat MLPAT în valoare de lei ROL, din care : materiale : ... lei; manoperă : ... lei și utilaj : .. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost repartizate cheltuieli indirecte și nici profit, iar pentru spațiul comercial în cauză au fost încheiate contracte de închiriere astfel : pentru S începând cu noiembrie 2007; pentru P începând cu decembrie 2006 și pentru 1 începând cu martie 2007.

În vederea clarificării situației s-a solicitat administratorului Nota explicativă, încheiată la data de**2008** din care rezulta următoarele :

La Întrebarea nr. 4 cu privire la documentele cu care se face dovada utilizării materialelor de construcție aprovizionate în perioada aprilie 2007 - decembrie 2007, se afirmă că documentul de aprovizionare (factura) reprezintă în același timp documentul care atestă și punerea în operă a materialelor necesare edificării construcțiilor.

Față de acestea, echipa de inspecție fiscală constată că operatorul economic nu are nici un salariat, iar ulterior datei de 08.04.2007 nu a fost identificată nici o factură de prestări servicii de natura punerii în operă a materialelor înscrise în facturile de aprovizionări înregistrate de operatorul economic.

La Întrebarea nr. 5 cu privire la executantul lucrării și motivul pentru care în evidența contabilă nu sunt înregistrate facturi întocmite de prestatorii de servicii pe baza Situațiilor de lucrări sau Devizelor de lucrări aferente încorporării materialelor de construcție și consumul de forță de muncă pentru perioada aprilie - decembrie 2007, se afirmă că în această perioadă s-au executat lucrări cu surse proprii conform Situației de lucrări pentru manoperă la spațiul comercial, în care figurează ca executant SC R SRL, cu o manoperă de ... ore, în valoare de .. lei și cu cantități de materiale de : .. mp gresie; .. mp gips carton; .. buc. obiecte sanitare.

Față de răspunsul dat, echipa de inspecție fiscală menționează că printr-o altă notă explicativă data de administrator la data de **07.03.2008**, acesta a afirmat că nu au fost executate lucrări cu forțe proprii.

La Întrebarea cu nr. 8 cu privire la situația constatată, administratorul susține că TVA solicitat la rambursare provine din materialele aprovizionate și încorporate în lucrare conform devizelor MLPAT.

Fata de cele de mai sus, echipa de inspecție a constatat că în evidența contabilă a operatorului economic figurează cantități de materiale aprovizionate care exced celor înscrise în Situația prezentată cât și materialele care nu se regăsesc în aceasta.

Prin Nota explicativă din data de **21.03.2008**, data de administratorul societatii la Întrebarea cu nr. 3 și anume, dacă pentru perioada aprilie 2007 - decembrie 2007 deține facturi întocmite de prestatori de servicii pe baza Situațiilor de lucrări sau Devizelor de lucrări care să dovedească încorporarea materialelor și consumul de forță de muncă în construcția pentru care SC R SRL deține Autorizația de construire de S+P+1 în Drăgășani, str. Gib Mihăescu nr. 23, **se afirmă că actualmente clădirea se află în stadiul de amenajări interioare, iar firma cu care colaborează și lucrează va întocmi Situațiile de lucrări și prestări la finalizarea lucrărilor.**

Invocând prevederile art. 145, al. (1), art. 145, al. (3) lit. a) și art. 155 al. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și, deasemenea, pct. 59 al. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și, ca urmare a constatării neîndeplinirii obligațiilor prevăzute de art. 155 al. (2) din Legea 571/2003 și pct. 59 al. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, **echipa de inspecție fiscală a stabilit că întrucât nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate în sumă de ... lei**, operatorul economic nu are drept de deducere pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții.

Situația determinării TVA suplimentar aferent achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația bunurilor (Cap. III, punct 3, lit. c) este prezentată detaliat în Tabelul nr. 13, anexă la raportul de inspecție fiscală.

Suma de lei reprezintă TVA suplimentar de plată la care nu se calculează accesorii întrucât TVA de recuperat excede TVA suplimentar.

II. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei ron, reprezentând impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente, și măsura de respingere la rambursare a TVA sunt legal stabilite în sarcina S.C. R S.R.L. din localitatea Drăgășani, județul Vâlcea .

A. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de... lei (..+..) , accesorii aferente în sumă de ... lei și taxa pe valoare adaugata în sumă de ... lei.

1) Referitor la impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă valoarea rămasă neamortizată în cazul mijlocului fix vândut, este deductibilă la calculul profitului impozabil, în condițiile în care valoarea de vânzare a mijlocului fix este mai mică decât valoarea rămasă neamortizată a acestuia .

În fapt, în luna martie 2007 operatorul economic a achiziționat cu factura nr. .. din ...2007 de la Schade u. Sohn GmbH & Co. Kg, cod TVA din Bad Hersfeld Germania un autoturism marca Mercedes Benz, tip S 320 CDI cu nr. de identitate ...(2), fabricat la data

de2007, cu valoarea fără TVA de ... Euro, respectiv ... lei, cu TVA de ... lei, operațiune impozabilă în România.

Cu factura fiscală RO nr. .../2007 operatorul economic a vândut autoturismul menționat la SC E.S. SRL, CUI RO ... cu valoarea fără TVA lei și TVA aferent de .. lei.

În perioada 23.03.2007- 12.05.2007, cât autoturismul s-a aflat în patrimoniul SC R SRL, operatorul economic nu a calculat amortizare.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea rămasă neamortizată în evidența contabilă, este egală cu valoarea fiscală de intrare a bunului rezultând astfel o pierdere din vânzarea autoturismului de ... lei, (... - ...), ce reprezintă cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Totodată organele de inspecție fiscală fac mențiunea că " **valoarea rămasă neamortizată în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii, procedură care nu a fost îndeplinită de SC R SRL.**"

În Raportul de inspecție fiscală, la CAP. III PCT. 2 " **impozit pe profit**", lit. h), pentru cheltuiala în sumă de lei reprezentând pierderea din vânzarea autoturismului pe care organul de control a considerat-o nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, sunt invocate următoarele prevederi legale:

Pct. 70² din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează : "*Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.*"

Din actul normativ enunțat se reține că pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Așadar, în spetă, temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală nu privește pe SC R SRL, ci societatea căreia i-a fost vândut autoturismul, respectiv SC E S SRL.

De asemenea, pentru pierderea din vânzarea autoturismului pe care organul de control a considerat-o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, echipa de inspecție fiscală invocă atât în decizia de impunere nr. .../....2008 cât și în raportul de inspecție fiscală nr. .../....2008 ca temei de drept art. 24 al. (15) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

În stabilirea debitului suplimentar în sumă de lei reprezentând impozit pe profit sunt invocate la CAP. 2.1.2 - motive de fapt - din decizia de impunere nr. ../....2008, ce reprezintă titlu de creanță, că pierderea rezultată din vânzarea autoturismului în sumă de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil întrucât mijlocul fix nu a fost valorificat prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii"

Referitor la temeiul de drept invocat prin actul administrativ atacat, organele de soluționare a contestației rețin faptul că alineatul (15) al art.24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,așa cum este prezentat de organele de inspecție fiscală, este forma

modificata prin art. I pct. 20 din O.G. nr. 83 / 2004 (publicată la 27 august 2004), în vigoare de la 1 ianuarie 2005 și până la 1 ianuarie 2007, care precizează :

"(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. *Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.*

Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.

Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii."

Prin art. I pct. 18 din Legea 343/ 2006 publicată la 01 august 2006, în vigoare de la 01 ianuarie 2007, alineatul (15) a fost modificat și are următorul conținut :

"(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. [...]."**

Asadar, din cele prezentate rezulta ca începând cu 01.01.2007, deductibilitatea valorii ramase neamortizate in cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute numai este condiționată de valorificarea acestora prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii, echipa de inspecție invocand ca temei de drept în mod eronat aceasta, fără a avea în vedere ca operațiunea în cauză are loc în anul fiscal 2007.

In atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că in speță sunt incidente prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : **" 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 [...]. "**

Întrucât prin actul administrativ contestat nu sunt prezentate corect temeiurile legale în baza cărora a luat naștere diferența de debit stabilită constând în impozit pe profit, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează : " (3) Prin decizie se poate desființa total sau partial 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. [...]"

2) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și taxă pe valoare adăugată de plată în sumă de ... lei , se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează obligația de plată în sumă de ... lei, in condițiile in care organele de inspectie fiscala nu demonstreaza ca achizițiile de combustibil al căror consum nu este justificat cu foi de parcurs, s-au efectuat în alte scopuri decât activitatea economică a acesteia, de care a beneficiat cu titlu gratuit o altă persoană, si fara a incadra pe text si articol de lege diferența de impozit pe profit suplimentar stabilită.

În fapt, pentru perioada 01.07.2007-31.12.2007 operatorul economic a înregistrat în evidența contabilă și în Registrul jurnal, cheltuielile cu combustibilul în cuantum de lei pe care le-a considerat deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, pe baza bonurilor emise de aparate de marcat electronice fiscale de la operatorii economici distribuitori de carburanți.

Pentru perioada 01.07.2007 - 31.12.2007 operatorul economic a prezentat foi de parcurs pentru autoturismul aflat în patrimoniul societății cu care a justificat consumul cu combustibilul în cuantum de ... lei exclusiv TVA, iar pentru diferența de ... lei exclusiv TVA nu a prezentat documente legale care să justifice utilizarea în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată, în condițiile în care taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca suma de lei reprezintă o achiziție de bunuri în alte scopuri decât activitatea economică a contribuabilului, de care a beneficiat cu titlu gratuit o altă persoană, fapt ce constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, conform art.128 alin 4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și au majorat veniturile cu această sumă, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Totodată, asupra sumei de ... lei, considerată livrare de bunuri, s-a colectat taxă pe valoare adăugată, stabilită suplimentar de plată, în cuantum de ... lei.

În drept, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organele de inspectie fiscala trebuiau să aibă în vedere dispozițiile TITLULUI II impozit pe profit și respectiv CAP II Calculul profitului impozabil, art.19 și următoarele referitoare la veniturile și cheltuielile înregistrate de societate.

Astfel, art. 19 REGULI GENERALE, al. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede :

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

În Raportul de inspectie fiscala, la CAP. III PCT. 2 " **impozit pe profit**", lit. i) pentru diferența de impozit pe profit în cauză sunt invocate prevederile Art. 128 alin. (1) și al. (4) lit. a), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu data de 01.01.2007, care stipulează :

"CAP. 4 Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei.

ART. 128. Livrarea de bunuri.

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

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]"

Față de prevederile legale invocate și situația de fapt prezentată, se reține că echipa de inspectie fiscală considera ca achizițiile de combustibil în suma de ... lei al căror consum nu este justificat cu foi de parcurs de petentă, s-a efectuat în alte scopuri decât activitatea economică a contribuabilului, de care a beneficiat cu titlu gratuit o altă persoană, dar fără a demonstra în vreun fel această susținere.

Fără a face vreo încadrare a faptei sau a măsurii dispuse potrivit TITLULUI II IMPOZIT PE PROFIT din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au majorat veniturile realizate de petentă cu valoarea achiziției de combustibil în sumă de ... lei, având în vedere prevederile TITLULUI VI din același act normativ privitor la TAXA PE VALOARE ADAUGATA.

Astfel, atât pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei cât și a TVA în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere același temei legal.

În plus, la stabilirea diferenței de taxă pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. **ART. 125¹**, pct. 28, introduse prin art. 1 pct. 84 din Legea nr. 343/ 2006, în vigoare de la **01.01.2007**, pentru modificarea și completarea **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, care precizează :

"ART. 125¹, pct. 28. taxa colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, [...].;"

Fata de cele de mai sus, se reține ca, organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării în decizia de impunere care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat detaliat și clar modul în care operatorul economic a efectuat operațiunea patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecinței fiscale.

Ori din cele mai sus reținute nu rezultă cu certitudine nici din raportul de inspecție fiscală și nici din decizia de impunere care este motivul de fapt avut în vedere de către organele de inspecție fiscală, textele de lege invocate nefiind edificatorii în condițiile date.

În concluzie, încadrarea faptelor consemnate prin decizia de impunere nr. .../....2008 și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de2008, la art. 128 al. (1) și al. (4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu constituie temei legal pentru stabilirea impozitului pe profit, ci pentru taxa pe valoare adăugată.

Totodată, se reține ca legalitatea stabilirii taxei pe valoare adăugată depinde de modul cum organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să demonstreze că achiziția combustibilului în cauză s-a efectuat pentru a fi utilizat în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, fapt ce constituie livrare de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoare adăugată.

În atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că în speta sunt incidente prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : **" 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 .[.....] "**

Întrucât prin actul administrativ contestat nu sunt prezentate motivele de fapt clar și detaliat astfel încât acestea să poată fi analizate în raport de susținererile petentei, modul în care a efectuat contribuabilul operațiunea patrimonială și consecința fiscală a acesteia și , deasemenea, încadrarea concisă a faptei pe text de lege pentru cazul constatat, în baza căruia a luat naștere diferența de debit stabilită constând în impozit pe profit și respectiv taxa pe valoare adăugată organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, care precizează :

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

Potrivit Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF 519/2005, punctele 12.6 și 12.8 :

"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."

"12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

3) În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei .

Având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii dispuse prin decizia de impunere nr. .../...2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008 referitoare la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, precum și faptul că majorările și penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" pe cale de consecință, majorările de întârziere urmează să fie recalulate o dată cu debitul care le-a generat.

În acest sens sunt și dispozițiile pct. 12.7 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF 519/2005 **care menționează** : " 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 CONCLUZIE, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit în sumă de lei și a accesoriilor aferente în suma de ... lei, precum și TVA stabilit suplimentar în sumă de lei apreciază că se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, pct.2.1.2 și pct. 2.1.3 Impozit pe profit și a Cap. 2.2.1, 2.2.2. și 2.2.3 TVA din Decizia de impunere nr..../...2008 și a CAP.III, pct.2 - Impozit pe profit, lit. i) și h) , precum și pct. 3- Taxa pe valoare adăugată, lit.b) al raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.03.2008 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor legale susmenționate.

B)Referitor la taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare în sumă de lei aferentă achiziționării de materiale de construcții, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă măsura de respingere la rambursare a TVA aferentă aprovizionărilor cu materiale de construcții, dispusă de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care motivele de fapt avute în vedere la stabilirea diferenței suplimentare nu sunt certe și nu concorda cu temeiul de drept, iar temeiul de drept nu este aplicabil în perioada verificată.

În fapt, în perioada aprilie 2007 - decembrie 2007 SC R SRL Drăgășani a înregistrat în evidența contabilă facturi de aprovizionare de materiale de construcții, la care a fost înregistrată TVA deductibilă suma de lei, în același timp materialele fiind date în consum și înregistrate în contul de investiții în curs.

Astfel, operatorul economic a înregistrat în contul 231 "investiții în curs", prin creditul contului 401 "Furnizori", achiziții în valoare exclusiv TVA de lei, neînregistrând venituri sau cheltuieli care să influențeze profitul impozabil.

În urma inspecției fiscale a rezultat că în perioada verificată, respectiv aprilie 2007 - decembrie 2007, nu au fost identificate în evidența operatorului economic documente care să ateste efectuarea unei investiții din materialele aprovizionate, ci numai facturi fiscale de aprovizionare de materiale de construcții, notă de recepție și bonuri de consum a materialelor.

Societatea detine Autorizația de construire nr.... din2005 emisă de Primăria Municipiului Drăgășani, pentru executarea lucrărilor de construire a unui spațiu comercial și instalații aferente S+P+1 situat în Localitatea Drăgășani, str., județ Vâlcea, în valoare totală de lei ROL, durata de execuție a lucrărilor fiind de de luni.

Conform Devizului general pentru Spațiul comercial S+P+1 întocmit de inginer B.S.V., responsabil execuție, autorizat MLPAT, valoarea lucrărilor de execuție este de ... lei, din care: materiale ... lei; manoperă ... lei și utilaj lei.

În raportul de inspecție fiscală întocmit, Organele de inspecție fiscală au menționat că operatorul economic a prezentat contracte de închiriere pentru spațiul comercial S+P+1, astfel : pentru S începând cu noiembrie 2007, pentru P începând cu decembrie 2006 și pentru et.1 cu martie 2007.

Prin Nota explicativă dată în data de 07.03.2008, în răspunsul la întrebarea nr. 2 cu privire la înregistrarea facturilor reprezentând prestări servicii pe cheltuieli de exploatare în contul 628, petenta afirmă că lucrările de construcții montaj respective nu au fost executate cu forțe proprii, facturile menționate fiind considerate prestări construcții executate de terți.

Deasemenea, prin Nota explicativă din 13.03.2008, în răspunsul la întrebarea nr. 4 cu privire la documentele cu care se face dovada utilizării materialelor de construcție aprovizionate în perioada aprilie 2007 - decembrie 2007, petenta afirmă că documentul de aprovizionare (factura) reprezintă în același timp documentul care atestă și punerea în operă a materialelor necesare edificării construcțiilor.

În susținerea celor afirmate, petenta invocă faptul că deține o Situație de lucrări pentru manoperă la spațiul comercial în care figurează ca executant SC R SRL, cu o manoperă de ore, valoare a manoperei de lei și cu cantități de materiale de 85 mp gresie, 1.286 mp gips carton și 7 buc. obiecte sanitare.

Prin Nota explicativă dată în data de 21.03.2008, la întrebarea cu nr. 3, potrivit careia dacă pentru perioada aprilie 2007 - decembrie 2007 deține facturi întocmite de prestatori de servicii pe baza Situațiilor de lucrări sau Devizelor de lucrări, care să dovedească încorporarea materialelor de construcție și consumul de forță de muncă, administratorul societății a răspuns că, clădirea se află în stadiul de amenajări interioare, iar firma cu care colaborează și lucrează va întocmi situațiile de lucrări și prestări servicii la finalizarea lucrărilor.

Invocând prevederile art. 145, al. (1); art. 145, al. (3) lit. a) și art. 155 al. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și, ca urmare a constatării neîndeplinirii obligațiilor prevăzute de art. 155 al. (2) din Legea 571/2003 și pct. 59 al. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, **echipa de inspecție fiscală a stabilit că întrucât nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate în sumă de lei**, operatorul economic nu are drept de deducere pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții.

Situația determinării TVA suplimentar aferent achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația bunurilor (Cap. III, punct 3, lit. c) este prezentată detaliat în Tabelul nr. 13, anexă la raportul de inspecție fiscală.

În drept, în ceea ce privește modalitatea de efectuare a inspecției fiscale sunt aplicabile prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

"Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere" și ale pct. 102.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează :

"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".

Din textul de lege citat mai sus, rezultă că la stabilirea situației de fapt, inspekția fiscală trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor în sumă de lei, fără să prezinte clar și detaliat motivele care au condus la stabilirea situației de fapt consemnată în actul fiscal contestat.

Astfel, organele de soluționare constată că neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei înscrisă în facturile de aprovizionări cu materiale de construcții, a fost justificată de organele de inspecție fiscală astfel :

- aprovizionările cu materiale de construcții au fost efectuate de petenta fără ca acestea să aibă legătură cu activitatea sa economică, nefiind achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- pentru punerea în operă a materialelor de construcții în cauză, societatea nu a fost în măsură să prezinte situația de lucrări acceptată de beneficiar care să justifice înglobarea materialelor în vederea realizării investiției în curs, înregistrate de acesta;

- nu s-a putut identifica destinația bunurilor achiziționate, fiind aprovizionate cantități de materiale care exced celor înscrise în Situația de lucrări pentru manopera pentru spațiul comercial (pentru care petenta detine Autorizația de construire nr. ... din2005 emisă de Primăria Municipiului Drăgășani) sau materiale care nu se regasesc în aceasta;

- petenta deține Autorizația de construire nr. 21 din 28.03.2005 emisă de Primăria Municipiului Drăgășani care este valabilă pe termen de 1 an de la emitere, iar pentru spațiul comercial S+P+1 operatorul economic a prezentat Devizul general întocmit de doamna inginer B.S.V., responsabil execuție, autorizat MLPAT, care are o valoare de numai lei.

Din constatările reținute de organele de control prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de2008, organele de soluționare a contestației rețin faptul că societatea se află încă în perioada de construcție, chiar dacă s-a depășit și perioada și valoarea autorizată a investiției în curs.

Pe de altă parte, operatorul economic trebuia să dovedească cu situație de lucrări parțiale realizarea lucrărilor, pe stadii, situații de lucrări întocmite de antreprenorul care realizează construcția sau întocmite de petentă dacă lucrarea este realizată cu forțe proprii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că prin Nota explicativă din2008, în răspunsul la întrebarea nr. 4, cu privire la documentele cu care se face dovada utilizării materialelor de construcție aprovizionate în perioada aprilie 2007 - decembrie 2007, contestatoarea invocă faptul că deține o Situație de lucrări pentru manoperă la spațiul comercial în care figurează ca executant SC R SRL Drăgășani, cu o manoperă de 1378 ore în valoare de lei.

Per a contrario, prin Nota explicativă din 07.03.2008 în răspunsul la întrebarea nr. 2 despre care se face vorbire prin raportul de inspecție fiscală, petenta invocă faptul că nu au fost executate lucrări cu forțe proprii, prestările de servicii fiind executate de terți pentru care s-au întocmit devize de lucrări și s-a achitat furnizorilor contravaloarea lor.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală face mențiunea prin raportul de inspecție fiscală că operatorul economic a înregistrat în contul 231 "investiții în curs", prin creditul contului 401 "furnizori" achizițiile de materiale în valoare exclusiv TVA de lei , neînregistrându-se venituri sau cheltuieli care să influențeze profitul impozabil.

De asemenea, prin raportul de inspecție încheiat la data de2008, organele de control menționează faptul că pentru închirierea spațiului comercial S+P+1 au fost încheiate contracte de închiriere , pentru S cu noiembrie 2007, pentru P cu decembrie 2006 și pentru 1 cu martie 2007, fara a concluziona in vreun fel aceasta constatare, și fără a prezenta consecința fiscală.

Relativ la acestea, organele de soluționare a contestației apreciază că in aceste conditii petenta realizeaza operațiuni impozabile (chirii), deoarece potrivit sustinerilor acesteia a notificat organul fiscal teritorial privind optiunea de taxare a acestor operatiuni, asupra carora organele de inspecție fiscală nu fac nici un fel precizări în sensul facturării sumelor încasate de la clienți, în calitate de chiriași și colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă de către contribuabil.

Deasemenea, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.03.2008, echipa de inspecție fiscală concluzionează că, având în vedere dispozitiile art. 145 alin (1) și alin (3) lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și urmare neîndeplinirii obligațiilor prevăzute de art. 155 al. (2) din legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 59, al. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate, și pentru suma de de lei operatorul economic nu are drept de deducere.

Relativ la aceasta, organele de soluționare a contestației rețin faptul că aceste prevederi nu sunt aplicabile in perioada aprilie 2007-decembrie 2007, și deci nu au relevanță în speța în cauză, astfel :

Temeiul de drept invocat pentru neacordarea dreptului de deducere, respectiv art. 145 al. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, numai este in vigoare in perioada aprilie 2007 - decembrie 2007, când de fapt dreptul de deducere este prevăzut la **art. 145, al (2) lit. a)** din Legea nr. 571/2003.

Textul de lege la articolul indicat de organele de inspecție fiscală, a fost modificat prin art. I pct. 114 din Legea nr. 343/ 2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată la 01.08.2006), **în vigoare de la 01 ianuarie 2007**, se referă la cu totul altceva, are o altă abordare a dreptului de deducere al taxei , iar lit. a) a alin. (3) a dispărut.

Relativ la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, acestea sunt precizate prin **art. 146, alin. (1)**, modificat prin art. I pct. 115 din Legea nr. 343/ 2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată la 01.08.2006), în vigoare de la 01 ianuarie 2007, **neinvocate de către inspecția fiscală ca temei de drept în decizia de impunere atacată**, astfel :

"ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere:

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și
2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;[....]"

Ca urmare, potrivit celor prezentate în cuprinsul deciziei de impunere și, având în vedere prevederile art. 213 alin. (1) din ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care specifică :

“ 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 .[...] “ organele de soluționare vor face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din același act normativ care menționează că :

"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."

Referitor la acest aspect, la pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004, se precizează :

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Pe cale de consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 110/ 31.03.2008 , Cap. 2.2.1, 2.2.2. pct. 3 și 2.2.3 și Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.03.2008, înregistrat sub nr. 54276 din 26.03.2008 referitor la taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare în sumă de lei, cu aplicarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005, care precizează :

"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."

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 216 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se :

DECID E :

Desființarea în parte a Cap. III pct. 2."Impozit pe profit", litera h) și i) și pct. 3 "Taxa pe valoarea adăugată", litera b) și c) din Raportul de inspecție nr. .../2008 și Cap. 2.1.1. ; 2.1.2. pct. 8 și 9 și 2.1.3 Impozit pe profit și Cap. 2.1.1; 2.1.2 pct.2 și 3 și 2.1.3. TVA din Decizia de impunere nr. .../2008, pentru **suma de ... lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, **suma de ... lei** reprezentând accesorii aferente și TVA suplimentar în **sumă de lei** și masura de respingere la rambursare a acesteia, stabilite în sarcina **SC R SRL Drăgășani** și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate .

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,