



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 207/X. 2013
privind soluționarea contestației depusă de
SC ..X. SA, din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. .X. /07.01.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr. .X./2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./2013, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SA**, cu sediul social în .X., str. .X. nr. .X., jud. .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X.

S.C..X. SA contestă Decizia de impunere nr. .X./2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. /2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având ca obiect suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr. .X., respectiv .X.2012, și de data depunerii contestației, respectiv .X.2012, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale a finanțelor publice .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SA.

I. S.C. .X. SA contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr. .X./ 2012, precizând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, societatea solicită anularea obligației de plată în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente, sumă care corespunde cheltuielilor cu dobânzile și comisioanele pentru creditele aferente activității de prelucrare primară a lemnului, preluate ca parte a pasivului transmis în baza Protocolului de predare/primire în formă autentică, de la SC .X. SA (societate mamă) din care s-a desprins această activitate către S.C. .X. SA, ca societate nou constituită.

Referitor la TVA colectată, aferentă livrărilor de material lemnos, stabilită prin aplicarea regimului normal de taxare, societatea contestă parțial actul administrativ fiscal, în funcție de produsul livrat (panouri/doage) și perioada de referință (iunie 2007 – septembrie 2008/octombrie-decembrie 2008). Societatea solicită anularea TVA colectată în sumă de .X. lei din totalul de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente, suplimentar stabilită pentru livrările de panouri din lemn masiv, în regim normal de taxare a TVA, aferente perioadei 11.05.2007 – 30.09.2008 și menținerea TVA colectată pentru suma de .X. lei suplimentar stabilită pentru livrările de panouri din lemn masiv, în regim normal de taxare a TVA, aferente perioadei 01.10 – 31.12.2008. Totodată, societatea solicită anularea TVA colectată pentru suma de .X. lei și a accesoriilor aferente, sumă stabilită suplimentar în cazul livrărilor de doage, în regim normal de taxare a TVA, pentru perioada 11.05.2007 – 31.12.2008.

Societatea precizează în continuare, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală în stabilirea stării de fapt fiscale și temeiurile de drept invocate în stabilirea de obligații suplimentare, faptul că acestea sunt netemeinice și nelegale din următoarele motive :

1. Nerespectarea unor norme dispozitive procedurale, referitoare la desfășurarea inspecției fiscale, care a condus la stabilirea unor obligații de plată de natura dobânzilor în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au prelungit nejustificat durata inspecției fiscale.

1.1. Durata inspecției fiscale a depășit termenul legal de 3 luni

Inspekția fiscală s-a derulat în intervalul 16.03.2001 – 03.12.2012, cu o perioadă de suspendare în condițiile art.2, lit.b) și e) din OPANAF nr.14/2010, începând cu data de .X.2011, astfel cum s-a consemnat în Referatul nr. .X./2012.

Suspendarea inspekției fiscale a fost comunicată societății cu adresa nr. .X./2011 și s-a reluat la data de .X.2012, astfel cum rezultă din adresa nr. .X./2012, urmând să se finalizeze până la data de .X.2012, dată la care se împlinea termenul legal de 3 luni, prevăzut la art.104 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Urmare celor de mai sus, rezultă că durata inspekției fiscale a fost de 23 de zile în anul 2011 și 262 de zile (8 luni și 17 zile) în anul 2012, respectiv un total de 9 luni și 10 zile (194 de zile), prin încălcarea dispozițiilor art.104 alin.(1) din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că nerespectarea duratei inspekției fiscale a afectat-o în planul organizării activității curente și în plan material, întrucât pentru perioada de depășire a termenului legal de 3 luni, cuantumul dobânzilor a fost majorat artificial pentru o perioadă de încă 6 luni și 10 zile (194 de zile), din motive imputabile exclusiv echipei de control.

Societatea susține de asemenea, că nerespectarea legii referitoare la durata inspekției fiscale, condiție procedurală legată de emiterea actului administrativ fiscal, poate determina anularea acesteia, în temeiul art.105, teza a 2-a din Codul de procedură civilă, care completează Codul de procedură fiscală în baza dispozițiilor art.2⁶ alin.(2) și (3).

Astfel, societatea precizează că, pentru întârzierea de 194 de zile, trebuie să plătească o dobândă în plus în sumă de .X. lei, calculată la debitele totale suplimentar stabilite de .X. lei.

2. În ceea ce privește obligația de plată a sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, rezultată din calificarea drept nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu dobânzile și comisioanele transmise prin protocolul de divizare, de către beneficiarul legal al acestora către S.C. .X. SA, societatea invederează că a fost constituită prin desprinderea unor activități și părți din patrimoniul S.C. .X. SA prin divizare și transmiterea acestora către o societate deja existentă SC .X. SRL și către S.C. .X. SA, societate înființată cu această ocazie.

Operațiunea de divizare este reglementată din punct de vedere juridic de Legea nr.31/1990, republicată, articolele 238 – 251.

În baza hotărârii Adunării generale a Acționarilor a fiecăreia dintre societățile care participă la divizare, s-a hotărât că administratorii acestora să întocmească un proiect de divizare care, conform art.241 din Legea nr.31/1990, trebuie să cuprindă:

- forma, denumirea și sediul social al tuturor societăților participante la operațiune;
- fundamentarea și condițiile divizării;

- stabilirea și evaluarea activului și pasivului, care se transmit societăților beneficiare.

Proiectul de divizare, semnat de reprezentanții societăților participante, se depune la Oficiul Registrului Comerțului unde este înmatriculată fiecare societate, însoțit de o declarație a societății din care se desprinde o parte a activității, referitoare la modul în care respectiva societate a hotărât să stingă pasivul său.

Proiectul de divizare, vizat de judecătorul delegat, se publică în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, astfel încât în termenul prevăzut de art.62 din Legea nr.31/1990, respectiv 30 de zile, orice terț care se consideră prejudiciat în interesele sale de această operațiune să poată face opoziție.

Conform art.249 se consideră că divizarea a avut loc la data înmatriculării în Registrul Comerțului a noii societăți comerciale.

Din punct de vedere contabil, operațiunile de divizare sunt reglementate de OMFP nr.1376/17.09.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora emis în baza dispozițiilor art.4, alin.(1) din Legea contabilității, care stabilește operațiunile și documentele justificative în baza cărora se înregistrează contabil/fiscal, divizarea.

În consecință, odată cu înmatricularea la Oficiul Registrului Comerțului a societății nou înființate (SC .X. SA), activele și pasivele reprezentând o parte din patrimoniul SC .X. SA, au fost transferate acesteia, așa cum rezultă din proiectul de divizare depus la ORC și, în mod corespunzător, o dată cu aprobarea proiectului de divizare și a bilanțului de divizare, operațiunile ulterioare, au fost consemnate și comunicate societății beneficiare SC .X. SA, în baza protocolului de predare/primire și a bilanțului de verificare – document justificativ prevăzut explicit de OMFP nr.1376/2004.

Societatea precizează că aceste afirmații sunt susținute de Hotărârea AGA a SC .X. din data de 30.05.2006 și actul adițional la actul constitutiv al SC .X. SA, publicat în Monitorul Oficial Partea a IV-a nr. .X./ 2008, din care rezultă legalitatea operațiunii de divizare și implicit a documentului justificativ Protocolul de predare/primire, încheiat în formă autentică, între părți.

Urmare divizării, situația fiscală a SC .X. SA, în perioada 2007 – 2008, a fost următoarea:

- În data de 01.06.2007, în baza Protocolului de predare-primire a unor părți ale patrimoniului SC .X. SA precum și în conformitate cu Proiectul de divizare, publicat în Monitorul Oficial nr. .X./ 2006, au fost predate active (terenuri, construcții și utilaje) dar și pasive, în sumă de .X. lei, fiecare ;

- În categoria datoriilor, SC .X. SA a preluat și două credite bancare: unul în sumă de .X. lei, pentru investiții (cont .X.) și altul pe termen

scurt, pentru activitatea curentă, în sumă de .X. lei (cont .X.), așa cum rezultă din prima bilanță de verificare, întocmită de societate la data de 31.05.2007, în care sunt evidențiate toate activele și pasivele preluate.

În următoarea perioadă, respectiv după data de 01.06.2007, datorită faptului că banca nu a transferat imediat creditele pe numele SC .X. SA, societatea a efectuat plăți de rate plus dobânzi aferente creditelor preluate prin divizare, prin intermediul SC .X. SA.

Societatea consideră că din cauza complexității demersurilor privind transferarea contractului de împrumut de la SC .X. la SC .X. SA (ipotecă, transferul utilajelor, garanții bancare etc) s-a comportat ca un beneficiar legal al contractului de credit, înregistrându-se cu plățile efectuate și cu cheltuielile cu dobânzile, operațiune justificată pe deplin de documentele prezentate.

În mod corespunzător, SC .X. nu s-a înregistrat cu cheltuielile de natura dobânzilor și comisioanelor aferente creditelor transmise SC .X. SA, așa cum se reține în Procesul verbal încheiat cu ocazia desfășurării controlului încrucișat nr. .X./ 2012.

În acest context, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală care califică dobânzile și comisioanele bancare aferente creditelor contractate de SC .X. înainte de data divizării și repartizate SC .X. SA prin protocolul de predare/primire ca nedeductibile fiscal, motivate de faptul că au fost înregistrate în baza extrasului de cont emis pe numele SC .X. SA, care reprezintă document justificativ pentru firma « mamă » și nu pentru SC .X. SA, societatea consideră că sunt eronate prin ignorarea conținutului economic al operațiunii, în favoarea formei juridice, principiu al științei contabilității și criteriu de apreciere a relevanței stărilor de fapt fiscale, conform dispozițiilor art.14 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, pentru suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli în anul 2007 și .X. lei înregistrată pe cheltuieli în anul 2008, pentru care s-a constatat, în mod eronat, că valoarea achitată reprezintă rate și dobânzi aferente contractului de investiții și contractului de leasing (în condițiile în care pentru contractul de leasing, facturile au fost emise pe numele SC .X. SA și achitate de aceasta), s-a respins dreptul de deducere, în baza dispozițiilor art.19, alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, ceea ce a condus la modificarea bazei de calcul a impozitului pe profit, stabilirea unui impozit suplimentar de plată și a accesoriilor aferente acestuia, precum și la diminuarea pierderii fiscale înregistrate în perioadă.

Societatea precizează în continuare că societatea mamă nu și-a înregistrat pe cheltuieli sumele reprezentând dobânzi și comisioane aferente creditelor transmise prin protocolul de predare/primire SC .X. SA după data divizării, deși a rămas titulară de credite până la închiderea exercițiului 2008, ca urmare a transferării cu întârziere și independent de demersurile complexe (ipoteka, transferul utilajelor, garanții bancare), întreprinse de bancă în vederea înlocuirii titlarei creditelor SC .X. SA și SC .X. SA.

Aceasta a continuat să facă plățile, pe care le-a decontat SC .X. SA, acționând ca mandatar al SC .X. SA, care și le-a înregistrat pe cheltuieli, fiind aferente activelor din patrimoniu.

Societatea susține în continuare că au fost încălcate dispozițiile art.6, art.7 alin.(2), art.65 alin.(2), art.109 din Codul de procedură fiscală întrucât deține documente probante în sprijinul acestor afirmații, ce nu i-au fost luate în considerare, respectiv:

- extrase de cont emise pe numele SC .X. SA, pentru perioada iunie 2007 – decembrie 2008 ;
- contract de împrumut ale SC .X. SA, transfer prin divizare;
- documentația de divizare (Proiect de divizare, Protocol de predare primire; Act adițional la actul constitutiv al societății divizate);
- înregistrări și evidențe contabile;
- documente rezultate în urma controlului încrucișat efectuat la sediul SC .X. SA.

2.2. În ceea ce privește obligația de plată a sumei de .X. lei, reprezentând TVA colectată suplimentar pentru livrările de panouri și doage, efectuate în anii 2007 – 2008:

Societatea precizează că argumentele prezentate vizează regimul fiscal (stabilit de Codul fiscal în baza prevederilor Codului silvic și actelor subsecvente acestora, în condițiile în care OMFP nr.172/2006 constituie norma de trimitere de la Codul fiscal la Codul silvic), diferit al bunurilor în cauză, în anii 2007 – 2008.

Societatea precizează că în perioada iunie 2007 – decembrie 2008 a efectuat livrări de « doage » și panouri pentru care a aplicat măsurile de simplificare a plății TVA, prin încadrarea în categoria « materialelor lemnoase », pentru care la Titlul VI din Codul fiscal se prevedea această excepție de la regimul normal de taxare.

Din interpretarea actelor normative care reglementau în anul 2007 regimul fiscal al bunurilor de natura doagelor de stejar și panourilor de lemn masiv – încadrabile în categoria « material lemnos », conform Codului silvic și actelor subsecvente acestuia, la care face trimitere OMFP nr.172/2006, societatea susține că a aplicat corect măsurile de simplificare la plata TVA, reglementate de art.160 din Codul fiscal, ca o excepție de la regimul normal de taxare.

Din interpretarea actelor normative aplicabile în anul 2008, rezultă că pentru livrările bunurilor :

- de natura doagelor de stejar încadrabile în categoria « material lemnos », conform Codului silvic și actelor subsecvente acestuia, la care face trimitere OMFP nr.172/2006, măsurile de simplificare la plata TVA reglementate de art.160 din Codul fiscal, ca o excepție de la regimul normal de taxare, au fost corect aplicate;
- de natura panourilor din lemn masiv încadrabile în categoria « material lemnos », conform Codului silvic și actelor subsecvente acestuia,

la care face trimitere OMFP nr.172/2006, măsurile de simplificare la plata TVA reglementate de art.160 din Codul fiscal, ca o excepție de la regimul normal de taxare, au fost corect aplicate până la data de 01.10.2008;

- de natura panourilor din lemn masiv, efectuate după data de 01.10.2008, nu se aplică măsurile de simplificare la plata TVA, întrucât acestea nu se mai încadrează în categoria « material lemnos », conform definiției de la art.2, lit.a) și n) din HG nr.996/2008.

Pentru lămurirea acestei situații, după publicarea HG nr. .X./2008, societatea a solicitat un punct de vedere la DGFP .X., care cu adresa nr. .X./2009 a declinat competența în favoarea Direcției Generale .X., de la care a primit răspuns prin adresa nr. .X./2009 în care se precizează: „pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum, este definit la art.125² din Codul fiscal, în situația în care panourile de stejar se încadrează în prevederile legale, atunci aveți obligația să aplicați măsurile de simplificare cu condiția ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal.”

Totodată, societatea precizează că bunurile doage din stejar și panouri din lemn masiv au circulat cu Avize de însoțire de material lemnos, așa cum se precizează în OMFP nr. .X./2006.

Așa cum rezultă din textele la Punctul de vedere nr. .X./2012 înregistrat la DGFP .X. sub nr. .X./2012, bunurile de natura doagelor din stejar și panouri din lemn masiv:

- au circulat cu Avize de material lemnos, întocmite conform dispozițiilor HG nr.427/2004, repartizate societății așa cum rezultă din Nota de distribuire a formularelor de însoțire – proveniență a materialelor lemnoase nr. .X./2007, emisă de .X. – .X. / ;

- verificarea utilizării avizelor de material lemnos, a constituit obiectivul controlului efectuat de .X. – Inspectoratul teritorial .X. (.X.), care nu au constatat deficiențe sancționabile contravențional, pentru activitatea de comercializare de material lemnos (indiferent dacă operațiunea controlată se referă la perioada anterioară divizării).

Societatea precizează că dreptul de a folosi avize speciale nu este la latitudinea agentului economic. Deținătorii instalațiilor de transformat lemn rotund au obligația de a folosi documentele cu regim special care să ateste proveniența materialului lemnos, de a le înregistra în Registrul Unic de Evidență și de a pune la dispoziția organelor de control acest registru împreună cu avizele de însoțire pe baza cărora au efectuat înregistrările și să le păstreze pe o perioadă de 5 ani de la ultima înregistrare făcută. Dovada folosirii legale a formularelor cu regim special se face prin prezentarea de către emitent la Inspectoratul teritorial de regim silvic și de vânatoare a borderourilor de documente utilizate. Pe baza verificării acestora și a solicitării, agenții economici primesc acordul de achiziționare a unor noi formulare speciale.

În susținerea contestației, societatea face referire la adresa nr. .X./2006 emisă de Ministerul .X. către Ministerul Finanțelor Publice și înregistrată sub nr. .X./ 2006, față de care și-a exprimat opinia prin adresa nr. .X./2012 înaintată Vicepreședintelui ANAF, Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Direcției generale a finanțelor publice .X..

Societatea susține în continuare că adresele emise de Ministerul .X. și depuse la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr. .X./2012, respectiv sub nr. .X./2012 nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

În continuare societatea face referire la standardele aplicabile în perioada de referință 2007 – 2008 în cazul panourilor din lemn, doagelor de stejar și excluderea acestora în mod eronat de către organele de inspecție fiscală din categoria materialelor lemnoase pentru care se aplicau obligatoriu măsurile de simplificare la plata TVA.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au procedat la analiza procesului tehnologic al producerii bunurilor de natura doagelor și panourilor din lemn, solicitând toate informațiile în acest sens, inclusiv printr-o cercetare la fața locului, în vederea determinării dacă acestea sunt supuse și altor operațiuni decât cele de « retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei » - astfel cum se indică în adresa nr. .X./2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – .X..

Referitor la aceste aspecte, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de necunoașterea legii și a interpretării acesteia întrucât nu există act normativ intitulat « HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare » invocat de organele de inspecție fiscală, întrucât normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală au fost aprobate prin HG nr.1050/2004 (HG nr.44/2004 aprobă normele metodologice emise în aplicarea Codului fiscal), care nu a fost niciodată republicată și nici modificată, acesta fiind și motivul pentru care pct.55.1 lit.e) din Norme nu a mai corespuns în timp cu art.55 din Codul de procedură fiscală, devenit urmare completărilor introduse, art.57.

De asemenea, societatea precizează că în mod eronat s-a efectuat extinderea aplicării și la doage a adresei nr. .X./2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – .X., în condițiile în care STAS .X. se aplică doar panourilor.

Pentru doage, organele de inspecție fiscală au individualizat operațiuni noi, altele decât cele de retezare și spintecare, în scopul de a încadra acest bun în explicațiile din adresa Ministerului .X., care indică aplicabilitatea STAS .X. Cherestea, în definiția materialelor lemnoase, deși nu deținea o astfel de competență iar proba de expertiză tehnică solicitată de societate a fost respinsă.

Față de aceste considerații societatea precizează că STAS .X. era anulat din anul 2004 iar definiția lemnului prelucrat-semifabricat (material

lemnos) este cea prevăzută în HG 427/2004, respectiv HG 966/2008 și nu în STAS .X., aplicabil până la anularea din 2004 numai panourilor din lemn masiv. Societatea susține că operațiunile suplimentare la care au fost supuse doagele după retezare și spintecare, identificate de echipa de inspecție fiscală sunt fictive (respectiv arcuirea, subțierea și sanfrenarea – operațiuni specifice producției de butoaie și nu a celei de doage brute), ori nu modifică caracterul de material lemnos (spălarea și uscarea), așa cum rezultă din adresa nr. .X./2012 a Ministerului .X. – Direcția Generală .X..

Societatea susține în continuare că prin punctul de vedere din cadrul Raportului de inspecție fiscală s-a reținut că aplicarea măsurilor de simplificare la livrarea doagelor și panourilor de lemn masiv a fost eronată, motiv pentru care s-a colectat suplimentar TVA în sumă totală de .X. lei, fără să se precizeze că în această situație sunt aplicabile dispozițiile art.159 alin.(3) din Codul fiscal și ale normelor emise în aplicarea acestuia, potrivit cărora pentru sumele colectate de la furnizor, beneficiarul își poate exercita dreptul de deducere, societatea considerând că în această situație impactul pentru bugetul consolidat de stat este nul.

În concluzie, societatea solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată de natura TVA și a impozitului pe profit precum și a accesoriilor aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au constatat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.06.2007 – 31.05.2008, societatea a înregistrat în contul 666 « Cheltuieli privind dobânzile » contravaloarea dobânzii aferente creditelor contractate de SC .X. SA, înainte de data divizării astfel:

- în anul 2007, suma de .X. lei
- în anul 2008, suma de .X. lei.

Creditele respective au fost preluate de S.C. .X. SA prin Protocolul de predare-primire a unor părți din patrimoniul SC.X. SA, punctul B.1 – Datorii, încheiat în data de 01.06.2007 astfel:

- credit bancar pentru investiții – sold la 31.05.2007 – 4.000.000 lei;
- contract leasing-capital – sold la 31.05.2007 – .X. lei.

Dobânda aferentă acestor credite a fost înregistrată în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative conform prevederilor legale, documente ce au fost solicitate societății de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./2012.

Urmare acestei adrese, societatea a transmis organelor de inspecție fiscală, cu adresa nr. .X./2012, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr. .X./2012, următoarele documente:

- extrase cont emise pe numele SC .X. SA, pentru perioada iunie 2007 – decembrie 2008;
- contract împrumut al SC .X. SA;
- contract împrumut al .X. SRL;
- contracte împrumut .X..

Așa cum reiese și din punctul de vedere al societății, după data încheierii Protocolului de predare-primire, respectiv 01.06.2007, independent de demersurile complexe (ipotecă, transferul utilajelor, garanții bancare) întreprinse de bancă în vederea înlocuirii titlului creditelor SC .X. SA cu S.C. .X. SA, S.C. .X. SA și-a îndeplinit obligațiile rezultate din preluare creditelor din divizare, respectiv a efectuat plăți de rate plus dobânzi, prin intermediul SC .X. SA, fapt evidențiat contabil, aspecte care nu sunt în măsură să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile înregistrate în evidența contabilă. Documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile privind operațiunile de încasări și plăți în lei și în valută este extrasul de cont bancar. Ca document justificativ, extrasul de cont trebuie să cuprindă cel puțin următoarele elemente obligatorii: denumirea băncii și a sucursalei/filialei emitente, numărul de cont, data și perioada pentru care se emite, numele titularului de cont, soldul inițial al disponibilului existent în cont la începutul zilei, operațiunile efectuate în debitul (operațiuni de plăți) sau în creditul (operațiuni de încasări) contului cu detalii referitoare la conținutul operațiunii, numărul documentului de încasare sau plată, suma încasată sau plătită, soldul final existent în cont la sfârșitul zilei. Extrasul de cont trebuie să conțină toate operațiunile dispuse de firmă pe baza documentelor întocmite în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de către agentul economic și menționate în adresa nr. .X./2012 sunt documente care sunt emise pe numele SC .X. SA și au calitatea de document justificativ pentru SC .X. SA.

Totodată, în conformitate cu prevederile OMFP .X./2004 privind registrele și formularele financiar contabile, Anexa 1, Secțiunea A, pct.1 și pct.2, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

De asemenea, potrivit prevederilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și celorlalte prevederi legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special utilizate în activitatea financiară și contabilă, orice operațiune efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de documente justificative.

Urmare acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă se majorează cu suma de .X. lei pentru anul 2007.

La sfârșitul anului 2007, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Prin reconsiderarea sumei de .X. lei drept cheltuială nedeductibilă s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei și a rezultat un profit impozabil în sumă de .X. lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În anul 2008, societatea a înregistrat în contul 666 « Cheltuieli privind dobânzile » suma de .X. lei, ce reprezintă dobânda aferentă unor credite contractate de SC .X. SA, înainte de data divizării.

Având în vedere considerentele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit și aceste cheltuieli ca și nedeductibile.

La sfârșitul anului 2008, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Prin reconsiderarea sumei de .X. lei drept cheltuială nedeductibilă s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei.

În Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2010, perioada 01.01 – 30.09 – cod 101, la poziția 39 – Profit impozabil/ Pierdere fiscală, de recuperat în anii următori, este înscrisă valoarea de .X. lei.

În Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2010, perioada 01.10 – 31.12 – cod 101, la poziția 38 – Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, este înscrisă în mod eronat valoarea de .X. lei, valoarea corectă fiind .X. lei, pierderea fiscală înregistrată în perioada anterioară.

Rezultă o diferență de .X. lei, care reprezintă diminuare de pierdere fiscală pentru anul 2010.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SA a fost constituită prin desprinderea unor activități și părți din patrimoniul S.C. .X. SA, societate supusă divizării, conform Proiectului de divizare și Protocolului de predare-primire, divizare care a urmărit separarea activității de prelucrare a lemnului.

Activitatea principală a societății este prelucrarea lemnului de stejar și producția de:

- butoaie de diferite capacități, panouri din lemn masiv, baghetă;
- doage, lamele etc;
- rumeguș, chips, peleți etc;
- cherestea, lemn de foc.

Produsele au fost livrate către agenți economici din țară și din Comunitatea Europeană.

În perioada 11.05.2007 – 31.12.2008 livrările s-au efectuat exclusiv către S.C. .X. SA, iar la livrare societatea a aplicat taxarea inversă, considerând că produsele livrate (panouri masive din stejar și doagele cu inele mari și cu inele mici) sunt livrări de material lemnos care se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2007 și art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008.

În perioada 01.01.2009 – 31.01.2011, pentru livrările către agenți economici din România, societatea a aplicat regimul normal de taxare pentru produsul de panouri masive de stejar. În aceeași perioadă pentru livrările din produsul doage cu inele mari și doage cu inele mici, acestea s-au efectuat numai intracomunitar, operațiunea fiind scutită de TVA cu drept de deducere.

Referitor la livrările de „panouri din lemn masiv”;

În perioada 11.05.2007 – 31.12.2008, societatea a efectuat livrări de „panouri din lemn masiv” către S.C. .X. SA, iar la livrare societatea a aplicat taxarea inversă, considerând că produsele livrate respectiv panouri masive din stejar cu lamele continue sau cu lamele îmbinate sunt livrări de material lemnos care se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2007, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008.

În perioada următoare, respectiv 01.01.2009 – 31.01.2011, pentru livrările la intern de panouri din lemn masiv de stejar, societatea a aplicat regimul normal de taxare.

Din „Scurta descriere a procesului tehnologic” (anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012) a reieșit că tehnologia de fabricație pentru produsul mai sus menționat este „panouri cu lamele îmbinate” sau „panouri cu lamele continuă”.

Prin Dispoziția de măsuri nr. .X./2011 s-a dispus prezentarea detaliată a procesului tehnologic, urmare acesteia fiind prezentat prin adresa nr. .X./2011, al cărei conținut este identic cu cel prezentat inițial în „scurta descriere a procesului tehnologic”.

Cu adresa nr. .X./2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală .X. – .X. se menționează că prin adresa nr. .X./2006 primită de la Ministerul .X. se precizează că: „prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de încleiere, de găurire, care intervine

pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât pe parcursul fabricării panourilor masive din lemn intervin și alte operațiuni suplimentare celor de retezare și spintecare, respectiv: rindeluire, ferastruirea (operațiune prin care se realizează canturile), frezare, aplicarea adezivului, presarea la rece a lamelelor, formatizarea, calibrarea și șlefuirea panourilor, realizarea dinților pentru îmbinare, fapt confirmat de „Scurta descriere a procesului tehnologic” precum și de Calculația de cost, produsul livrat nu se încadrează în prevederile art.160, alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din același act normativ, așa cum a fost modificat conform OUG nr.106/2007, începând cu anul 2008.

Așa cum rezultă și din concluzia Direcției .X., exprimată prin adresa nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală susțin că pentru tranzacțiile în interiorul țării având ca obiect panourile de lemn masiv, furnizorii și beneficiarii trebuie să aplice regimul normal de taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, în perioada 11.05.2007 – 31.12.2008, S.C. .X. SA, pentru livrările de panouri masive din lemn a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru această perioadă, societatea trebuia să colecteze TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2007 și suma de .X. lei pentru anul 2008.

Referitor la livrările de doage pentru butoaie cu inele mari și cu inele mici:

Luând în considerare cele precizate prin adresa nr. .X./2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală .X. – .X. în care se menționează că prin adresa nr. .X./2006 primită de la Ministerul .X. se stipulează că: „prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de înclieiere, de găurire, care intervine pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate” și având în vedere că în mod similar livrărilor de panouri masive din lemn în perioada 2007 – 2008, societatea livrează la intern și doage pentru butoaie cu inele mari și cu inele mici, operațiuni comerciale pentru care aplică taxarea inversă, întrucât a asimilat aceste livrări cu livrările de material lemnos care se încadrează în prevederile art.160, alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din același act normativ, așa cum a fost modificat conform OUG nr.106/2007, începând cu anul 2008.

Așa cum rezultă din adresa nr. .X./2011 a Direcției .X., se menționează că din adresa nr. .X./2006 primită de la Ministerul .X. reiese că:

„prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei”.

Din descrierea procesului tehnologic de fabricare a produsului „doage pentru butoaie”, reiese că pentru a obține produsul care se comercializează, intervin și alte operațiuni, așa cum reiese din procesul tehnologic prezentat de către agentul economic și din Fișa de calculație cost producție, astfel:

- despicarea buștenilor și obținerea lobdelor;
- debitarea longitudinală a lobdelor și transformarea acestora în doage netivite (cu margini neprelucrate);
- obținerea de doage tivite;
- procesul de maturare al lemnului, care presupune uscarea naturală a lemnului până la o umiditate de cca 15/17% și eliminarea taninilor grei, proces care durează cca 2 ani.

Conform Instrucțiunilor de lucru ILLFDO/0 – emise de S.C. .X. SA, la pct.6.1 Generalități se specifică: „Doagele de stejar reprezintă semifabricate rezultate în urma prelucrării primare a lemnului prin procedee combinate de despicare longitudinală și taiere radială. Produsul rezultat este doaga brută, care ulterior este supus unui proces natural de spălare și uscare cu durată de cca 18 luni”.

Din specificațiile de mai sus, rezultă că doaga brută care este supusă procesului de spălare și uscare, respectiv eliminarea taninilor grei, este un produs prelucrat, care suportă și alte operații în afară de retezare și spintecare a lemnului.

Doagele sunt scânduri de grosime uniformă, mai mult sau mai puțin arcuite, subțiate sau sanfrenate cel puțin la una din extremități și prevăzute cu o reiura numită gardină (șanțuleț făcut la capetele din interior ale doagelor), destinată pentru a permite ambalarea, operațiuni care se realizează ulterior în secția de butoaie. Conform facturilor fiscale de livrare a produsului doage în anii 2007 – 2008, produsul livrat a fost doage pentru butoaie acestea fiind clasificate în 2 categorii doage cu inele mari și doage cu inele mici.

În consecință, în perioada 2007 –2008, S.C. .X. SA, pentru livrările de doage a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru această perioadă, societatea trebuia să colecteze TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2007 și suma de .X. lei pentru anul 2008. În 2009 și 2010 nu s-au derulat livrări de doage către agenți economici din România. Astfel, a rezultat o sumă totală de .X. lei, ce reprezintă TVA colectată aferentă livrărilor de doage, căreia îi revine o bază impozabilă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.160, alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din

același act normativ, așa cum a fost modificat conform OUG nr.106/2007, începând cu anul 2008.

De asemenea, se aplică prevederile Titlului VI, pct.82 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.427/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.76 alin.(2) din Legea nr.26/1996 privind Codul silvic, art.2 din Hotărârea Guvernului nr.996/28.08.2008.

Adresa nr. .X./2006 primită de la Ministerul .X. precizează că: „prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de încleiere, de găurire, care intervine pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate”.

Organele de inspecție fiscală precizează în continuare că au fost încălcate prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.126 alin.(1) lit.a), art.160 alin.(2) lit.d) și e) pentru anul 2007, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) pentru anul 2008 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlului VI, pct.82 alin.(4) pentru anul 2007, respectiv pct.82 alin.(2) pentru anul 2008 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, căreia îi revine o bază impozabilă în sumă de .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.159 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art.145 – 147¹.

Pentru neachitarea la termenle legale a diferenței de TVA în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

Referitor la invocarea **nulității** Deciziei de impunere nr. .X./2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având în vedere că termenul de 3 luni de efectuare a inspecției fiscale a fost depășit, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3) [...]”*.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nulitatea actelor administrative fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că *„actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Prin urmare, se reține că legiuitorul a reglementat în mod expres și limitativ la art.46 condițiile de nulitate ale actului administrativ fiscal.

Din analiza deciziei de impunere contestată se reține că aceasta îndeplinește cerințele impuse de lege, respectiv conține numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Astfel, se reține că depășirea perioadei de efectuare a inspecției fiscale nu a fost încadrată de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 3 luni stipulat la art.104 alin.1 din actul normativ mai sus menționat fiind un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu unul de decădere, nefiind prevăzută nicio sancțiune

pentru încălcarea respectivului termen, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr. .X./2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că “În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

Prin urmare, se reține că excepția ridicată de societate nu are temei legal, fapt pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X..

Referitor la susținerea societății potrivit căreia inspecția fiscală a fost suspendată pentru efectuarea unor controale încrucișate, al căror rezultat nu a fost comunicat și nu a fost anexat la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012, aceasta nu poate fi reținută întrucât OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, nu prevede și obligația organelor de inspecție fiscală de a comunica rezultatul controlului încrucișat.

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânzile aferente unor credite preluate prin divizare de la SC .X. SA, în baza Protocolului de predare-primire încheiat la data de 01.06.2007, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat caracterul deductibil al acestor cheltuieli din punct de vedere al tuturor prevederilor legale aplicabile în materie.

În fapt, S.C. .X. SA s-a înființat prin divizarea SC .X. SA .X., conform Proiectului de divizare și Protocolului de predare-primire a unor părți din patrimoniul SC .X. SA, societate supusă divizării, divizare care a urmărit separarea activității de prelucrare a lemnului.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată a preluat de la SC .X. SA datoriile, respectiv creditele acestei societăți prin Protocolul de predare-primire a unor părți din patrimoniul SC .X. SA, punctul B.1. – Datorii, încheiat în data de 01.06.2007, astfel :

- credit bancar pentru investiții – sold la 31.05.2007 – .X. lei,
- contracte leasing – capital – sold la 31.05.2007 – .X. lei.

În urma acestei preluări, contestata a înregistrat în contul 666 « Cheltuieli privind dobânzile » contravaloarea dobânzii aferente creditelor contractate de societatea SC .X. SA, înainte de data divizării astfel:

- în anul 2007, suma de .X. lei
- în anul 2008, suma de .X. lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. SA dreptul de deducere a cheltuielilor cu dobânzile pe motiv că aceste cheltuieli nu au la bază documente justificative întrucât extrasele de cont, contractele de împrumut sunt pe numele SC .X. SA, astfel că au stabilit în sarcina contestatei impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. SA precizează că odată cu înmatricularea la Oficiul Registrului Comerțului a SC .X. SA, activele și pasivele reprezentând o parte din patrimoniul SC .X. SA, a fost transferat acesteia, așa cum rezultă din proiectul de divizare depus la Oficiul Registrului Comerțului și, în mod corespunzător, o dată cu aprobarea proiectului de divizare și a bilanțului de divizare, operațiunile ulterioare, au fost consemnate și comunicate societății beneficiare SC .X. SA, în baza protocolului de predare/primire și a bilanței de verificare – document justificativ prevăzut explicit de OMFP nr.1376/2004. De asemenea, societatea precizează că aceste afirmații sunt susținute de Hotărârea AGA SC .X. SA din data de 30.05.2006 și actul adițional la actul constitutiv al SC .X. SA, publicat în Monitorul Oficial Partea a .X.-a nr. .X./ 2008, din care rezultă legalitatea operațiunii de divizare și implicit a documentului justificativ Protocolul de predare/primire, încheiat în formă autentică, între părți.

În drept, pentru perioada 01.07.2007 – 31.05.2008 se aplică prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Totodată, sunt incidente și prevederile art.21 alin.(1) din același act normativ, care precizează:

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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 iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală se reține că, în perioada 01.06.2007 – 31.05.2008, societatea a înregistrat în contul 666 « Cheltuieli privind dobânzile », contravaloarea dobânzii aferente creditelor contractate de SC .X. SA, credite preluate de S.C. .X. SA prin divizare de la SC .X. SA, în baza Protocolului de predare-primire încheiat în data de 01.06.2007.

Totodată, din analiza Protocolului de predare-primire autentificat la notar sub nr. .X./2007 se reține că acest protocol constituie « titlu de transfer al dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile (terenuri și construcții) aparținând SC .X. SA ... ».

Or, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere protocolul menționat mai sus și invocat de societate în susținerea contestației, protocol din care rezultă că, SC .X. SA a preluat active și pasive, respectiv, drepturi și obligații.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală fac referire, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la Protocolul de predare-primire încheiat în data de 01.06.2007, document care nu se află anexat la dosarul cauzei, astfel că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra acestuia.

Prin urmare se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste protocoale precum și balanța de verificare întocmită ulterior divizării, în baza proiectului de divizare și a bilanțului de divizare, constituie documente justificative în baza cărora S.C. .X. SA avea posibilitatea înregistrării cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor preluate de la SC .X. SA, având în vedere faptul că, așa cum reiese și din susținerile

societății, după data încheierii Protocolului de predare-primire, respectiv 01.06.2007, întrucât demersurile (ipotecă, transferul utilajelor, garanții bancare) întreprinse de bancă în vederea înlocuirii titularei creditelor SC .X. SA cu S.C. .X. SA au fost complexe, S.C. .X.SA și-a îndeplinit obligațiile rezultate din preluarea creditelor din divizare, respectiv a efectuat plăți de rate plus dobânzi, prin intermediul SC .X. SA, care a acționat ca un mandatar, fapt evidențiat contabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă activele preluate de la SC .X. SA cuprind și activele aferente creditelor contractate și dacă aceste credite au fost contractate în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la SC .X. și au încheiat Procesul verbal nr. .X./2012, din care se reține că SC .X. SA, deși a rămas titulară de credite până la închiderea exercițiului financiar al anului 2008, ca urmare a transferării cu întârziere cauzate de demersurile complexe întreprinse de bancă în vederea înlocuirii titularei creditelor SC .X. SA cu SC .X. SA, nu a înregistrat cheltuielile de natura dobânzilor aferente creditelor transmise SC .X.SA și a continuat să facă plățile, pe care le-a decontat SC .X. SA, acționând ca mandatar al SC .X. SA, care și le-a înregistrat pe cheltuieli.

Astfel, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste cheltuieli sunt aferente activelor din patrimoniul SC .X. SA sau activelor din patrimoniul SC .X. SA, preluate prin divizare.

Prin urmare, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală care stabilesc dobânzile aferente creditelor contractate de SC .X. înainte de data divizării și repartizate SC .X. SA prin Protocolul de predare-primire încheiat în data de 01.06.2007, ca nedeductibile fiscal, pe motiv că au fost înregistrate în baza extrasului de cont emis pe numele SC .X. SA, care reprezintă document justificativ pentru firma « mamă » și nu pentru SC .X. SA, ignorând conținutului economic al operațiunii ca și criteriu de apreciere a relevanței stărilor de fapt fiscale, așa cum se stipulează prin dispozițiile art.14 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare : „*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic*”, în favoarea formei juridice, și având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale în materie, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu dobânzile, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate în susținerea acestora nu rezultă motivele pentru

care acestea nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânzile.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de constatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, fapt pentru care, în speță, devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 94 alin.1 și alin.3 lit. a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. 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.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2012 emisă Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept « *accessorium sequitur principalem* », urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor preluate prin divizare de la SC .X. SA, în baza Protocolului de predare-primire încheiat la data de 01.06.2007, înregistrate în contabilitate de SC .X. SA, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și

argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA în suma de .X. lei aferentă livrărilor de « panouri din lemn masiv » pentru care a aplicat măsurile de simplificare în condițiile în care panourile din lemn masiv nu se încadrează în categoria materialului lemnos.

În fapt, în perioada 11.05.2007 – 31.12.2008 societatea a efectuat livrări de „panouri din lemn masiv” către S.C. .X.SA, iar la livrare societatea a aplicat taxarea inversă, considerând că produsele livrate respectiv panouri masive din stejar cu lamele continue sau cu lamele îmbinate sunt livrări de material lemnos care se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2007, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, din „Scurta descriere a procesului tehnologic”, că tehnologia de fabricație pentru produsul mai sus menționat este „panouri cu lamele îmbinate” sau „panouri cu lamele continuă”.

Întrucât pe parcursul fabricării panourilor masive din lemn intervin și alte operațiuni suplimentare celor de retezare și spintecare, respectiv: rindeluire, ferastruirea (operațiune prin care se realizează canturile), frezare, aplicarea adezivului, presarea la rece a lemelelor, formatizarea, calibrarea și șlefuirea panourilor, realizarea dinților pentru îmbinare, fapt confirmat de „Scurta descriere a procesului tehnologic” precum și de Calculația de cost, organele de inspecție fiscală au stabilit că produsul livrat nu se încadrează în categoria materialului lemnos pentru care se aplică măsurile de simplificare, fapt pentru care au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, în perioada 11.05.2007 – 31.12.2007, se aplică prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

Totodata, la pct.82 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare în anul 2007, se prevede:

“(4) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, sunt următoarele: masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodată, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, se aplică prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din același act normativ care precizează:

“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

De asemenea, la pct.82 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare în anul 2008, se prevede:

“(2) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, sunt masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt materialele lemnoase, în această categorie încadrându-se masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare, în 2007, și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, în 2008.

Astfel, potrivit art.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.427/2006 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, materialele lemnoase sunt **„lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat, potrivit art. 76 alin. 2 din Legea nr. 26/1996 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare. Pomii de Crăciun sunt produse lemnoase care au același regim de proveniență și circulație ca și materialele lemnoase;”** iar potrivit art.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.172/2006 privind încadrarea produselor în categoria material lemnos pentru care se aplică taxare inversă, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, **„Materialele lemnoase pentru care sunt aplicabile măsurile de simplificare constând în taxarea inversă, prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt cele pentru care furnizorii au obligația să întocmească avizul de însoțire pentru materiale lemnoase, prevăzut de Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare. Se exceptează masa lemnoasă pe picior, pentru care nu este obligatorie întocmirea acestui document specific.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, potrivit procesului tehnologic, societatea a obținut „panouri cu lamele îmbinate” și „panouri cu lamele continuă”, produse pe care le-a considerat material lemnos.

Or, definiția lemnului brut prelucrat sau semifabricat implică faptul că prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de înclieiere, de găurire, care intervine pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate.

Totodată, în conformitate cu definiția « panourilor » din „STANDARDUL ROMANSR EN 844-3”, panourile conțin plăci de aceeași grosime înclieiate pe cant și pe fețe. Întrucât la materialul lemnos inițial au mai fost adăugate alte materiale de natură nelemnoasă – adezivi – sortimentul denumit „panouri” nu poate fi încadrat în categoria materialelor lemnoase definite la Art.2 lit.a) din normele aprobate prin H.G. 996/2008.

În același sens s-a pronunțat Direcția generală .X.din cadrul Ministerului .X. prin adresa nr. .X./2012, anexată în copie la dosarul contestației, la solicitarea direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Având în vedere că potrivit procesului tehnologic, pentru a obține produsul „panouri cu lamele îmbinate” și „panouri cu lamele continuă” asupra lemnului intervin și alte operațiuni suplimentare celor de retezare și spintecare, respectiv: rindeluire, ferastruirea (operațiune prin care se realizează canturile), frezare, aplicarea adezivului, presarea la rece a lemelelor, formatizarea, calibrarea și șlefuirea panourilor, realizarea dinților pentru îmbinare, se reține că aceste produse nu se încadrează în categoria materialelor lemnoase pentru care se aplică măsurile de simplificare, motiv pentru care S.C. .X. SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă livrării acestor produse.

În ceea ce privește susținerea contestatarei referitoare la faptul că prin Codul silvic și legislația secundară emisă în aplicarea acestuia, în perioada 2007 – 2008, nu s-a definit lemnul prelucrat sau semifabricat, acesta fiind definit prin HG nr.996/2008, care a intrat în vigoare de la data de 01.10.2008, și anume ca fiind „sortiment obținut prin operații de retezare și/sau spintecare a lemnului rotund, a buștenilor, a lemnului ecarisat, a lemnului cioplit ori a cherestelei”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prin adresa nr. .X./2006 Ministerul .X. face următoarele precizări „Conform STAS 4510-89-2 CHERESTEA Terminologie, la pct.2.2.32 este prevăzută următoarea definiție : „Semifabricate = Piese realizate din cherestea, supuse operațiilor de retezare și spintecare în vederea obținerii unor forme și dimensiuni corespunzătoare unor elemente brute de produse finite”. Ca atare, toate elementele din lemn obținute prin operațiuni de încliere, șlefuire, găurire, etc, respectiv : MDF brut și melaminat, PAL brut și melaminat, PFL, furnir, panouri de lemn, nu se încadrează în categoria „materiale lemnoase”.

Pentru exemplificare, din categoria materialelor lemnoase fac parte : lemnul rotund din toate speciile forestiere, buștenii de gater, buștenii pentru furnire tehnice, buștenii pentru furnire estetice, buștenii de claviatură (rezonanță), lemnul de mină, lemnul pentru celuloză, lemnul pentru PAL, PFL, podele pentru tananți, buturi, lemn de foc, lemn ecarisat pentru doage, cherestele tivite și netivite, frize și șipci de lemn masiv din diferite specii forestiere etc. Având în vedere că același sortiment poate avea și două ori mai multe denumiri, o listă a materialelor lemnoase va cuprinde sute de poziții.

Lista prevăzută în Anexa la Ordinul Ministrului agriculturii și pădurilor nr.203/2005 nu poate fi invocată deoarece ordinul respectiv a fost

valabil numai pe anul 2005, fiind abrogat de Ordinul nr.1363/28.12.2005, publicat în Monitorul Oficial nr.18/09.01.2006, și care prevede în Anexă o altă listă de prețuri de materiale lemnoase valabile pentru anul 2006. Faptul că această listă nu este completă rezultă și din nota de subsol din Anexă, respectiv: „În cazul sortimentelor care nu se regăsesc în listă, se va proceda prin asimilare în cadrul speciei/grupeii de specii, pe principiul apropierii valorice a sortimentului”.

În ceea ce privește susținerea contestatarii referitoare la faptul că prin adresa mai sus menționată „se precizează o soluție derogatorie de la cea prevăzută de HG nr.427/2004, nu poate fi opusă terților, dacă aceasta nu s-a concretizat într-un act normativ distinct, potrivit dispozițiilor art.15¹² din Legea nr.24/2000, rep.”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prin adresele emise, Ministerul .X. vine să explicitizeze și nu să completeze elemente legislative în domeniu, în ceea ce privește Codul silvic și legislația secundară emisă în aplicarea acestuia.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că S.C. .X. SA a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare pentru livrările de panouri masive din lemn în perioada 11.05.2007 – 31.12.2008, ținând cont de faptul că acestea nu se încadrează în categoria materialului lemnos, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012, pentru TVA în sumă de .X. lei.

3. Referitor TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze TVA în suma de .X. lei aferentă livrărilor de « doage pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici» pentru care a aplicat măsurile de simplificare în condițiile în care doagele brute pentru butoaie se încadrează în categoria materialului lemnos.

În fapt, în perioada 2007 – 2008 societatea a efectuat livrări la intern de « doage pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici», iar la livrare societatea a aplicat taxarea inversă, considerând că produsele livrate sunt livrări de material lemnos care se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2007, respectiv art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.82 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a obține produsul „doage pentru butoaie”, intervin și alte operațiuni, așa cum reiese din procesul tehnologic prezentat de către agentul economic și din Fișa de calculație cost producție, astfel:

- despicarea buștenilor și obținerea lobdelor;
- debitarea longitudinală a lobdelor și transformarea acestora în doage netivite (cu margini neprelucrate);
- obținerea de doage tivite;
- procesul de maturare al lemnului, care presupune uscarea naturală a lemnului până la o umiditate de cca 15/17% și eliminarea taninilor grei, proces care durează cca 2 ani.

Conform Instrucțiunilor de lucru ILLFDO/0 – emise de S.C. .X. SA, la pct.6.1 Generalități se specifică: „Doagele de stejar reprezintă semifabricate rezultate în urma prelucrării primare a lemnului prin procedee combinate de despicare longitudinală și taiere radială. Produsul rezultat este doaga brută, care ulterior este supus unui proces natural de spălare și uscare cu durata de cca 18 luni”.

Din specificațiile de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că doaga brută care este supusă procesului de spălare și uscare, respectiv eliminarea taninilor grei, este un produs prelucrat, care suportă și alte operații în afară de retezare și spintecare a lemnului. De asemenea, doagele sunt scânduri de grosime uniformă, mai mult sau mai puțin arcuite,

subțiate sau sanfrenate cel puțin la una din extremități și prevăzute cu o rețea numită gardină (șanțuleț făcut la capetele din interior ale doagelor), destinată pentru a permite ambalarea, operațiuni care se realizează ulterior în secția de butoaie.

Astfel, în urma verificării și în urma adreselor nr. .X./2011 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și nr. .X./2006 a Ministerului .X., prin care se precizează că „prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de încleiere, de găurire, care intervine pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate”, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2007 – 2008, S.C. .X. SA a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare pentru livrările de « doage pentru butoaie » clasificate în « doage cu inele mari » și « doage cu inele mici » întrucât aceste produse nu se încadrează în categoria materialului lemnos, astfel că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă totală de .X. lei.

În drept, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, se aplică prevederile art.160 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

Totodata, la pct.82 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se prevede:

“(4) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, sunt următoarele: masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

În perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, se aplică prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din același act normativ, care stipulează:

“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

De asemenea, la pct.82 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se prevede:

“(2) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, sunt masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține faptul că bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt materialele lemnoase în această categorie încadrându-se masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare, în 2007, și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, în 2008.

Astfel, potrivit art.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.427/2006 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, materialele lemnoase sunt **“lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat, potrivit art. 76 alin. 2 din Legea nr. 26/1996 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare. Pomii de Crăciun sunt produse lemnoase care au același regim de proveniență și circulație ca și materialele lemnoase;”** iar potrivit art.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.172/2006 privind încadrarea produselor în categoria material lemnos pentru care se aplică taxare inversă, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, **“Materialele lemnoase pentru care sunt aplicabile măsurile de simplificare constând în taxarea inversă, prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt cele pentru care furnizorii au obligația să întocmească avizul de însoțire pentru materiale lemnoase, prevăzut de Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare. Se exceptează masa lemnoasă pe picior, pentru care nu este obligatorie întocmirea acestui document specific.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada 2007 – 2008, societatea a efectuat livrări la intern de « doage pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici», iar la livrare societatea a aplicat taxarea inversă.

Din procesul tehnologic și din Fișa de calculație cost producție prezentate de societate organelor de inspecție fiscală se reține că, pentru a obține produsul „doage pentru butoaie”, intervin și alte operațiuni, astfel:

- despicarea buștenilor și obținerea lobdelor;
- debitarea longitudinală a lobdelor și transformarea acestora în doage netivite (cu margini neprelucrate);
- obținerea de doage tivite;
- procesul de maturare al lemnului, care presupune uscarea naturală a lemnului până la o umiditate de cca 15/17% și eliminarea taninilor grei, proces care durează cca 2 ani.

Conform Instrucțiunilor de lucru ILLFDO/0 – emise de S.C. .X.SA, la pct.6.1 Generalități se specifică: „Doagele de stejar reprezintă semifabricate rezultate în urma prelucrării primare a lemnului prin procedee combinate de despicare longitudinală și taiere radială. Produsul rezultat este doaga brută, care ulterior este supus unui proces natural de spălare și uscare cu durata de cca 18 luni”.

Din specificațiile de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că doaga brută care este supusă procesului de spălare și uscare, respectiv eliminarea taninilor grei, este un produs prelucrat, care suportă și alte operații în afară de retezare și spintecare a lemnului. De asemenea, doagele sunt scânduri de grosime uniformă, mai mult sau mai puțin arcuite, subțiate sau sanfrenate cel puțin la una din extremități și prevăzute cu o reiura numită gardină (șănțuleț făcut la capetele din interior ale doagelor), destinată pentru a permite ambalarea, operațiuni care se realizează ulterior în secția de butoaie.

Având în vedere cele reținute mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat direcțiilor de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice cât și din Ministerul .X., punctul de vedere în ceea ce privește încadrarea « doagelor pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici» în categoria materialelor lemnoase.

Astfel, potrivit adresei nr. .X./2011 a Direcției .X., Ministerul .X. precizează prin adresa nr. .X./2006 că „prelucrarea ori semifabricarea la care este supus lemnul brut recoltat din pădure, se referă numai la operații de retezare și spintecare a lemnului rotund, a buștenilor ori a cherestelei. Orice altă operație suplimentară: de șlefuire, de încleiere, de găurire, care intervine

pe parcursul prelucrării lemnului exclude produsul rezultat din categoria materialelor lemnoase susmenționate ”.

Urmare acestei adrese și celor constatate referitor la modul de obținere a produsului „doage pentru butoaie”, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SA a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare pentru livrările de « doage pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici» întrucât aceste produse nu se încadrează în categoria materialului lemnos.

Totodată, la dosarul cauzei de află anexată adresa nr..X./2012, emisă de Ministerul .X. – Direcția .X., prin care se precizează „[...]«doage cu inele mari» și «doage cu inele mici» sunt definite în standardul de stat – STAS 905 – 89 care prevede la art.1.1: „Lemnul ecarisat pentru doage de stejar este denumit prescurtat în prezentul standard doage brute”. Coroborând definiția din standard cu definiția materialelor lemnoase de la Art.2 din normele aprobate prin H.G. 996/2008 rezultă că numai sortimentul denumit „doage brute” este „lemn ecarisat pentru doage de stejar” iar lemnul ecarisat figurează în definiția materialului lemnos la art.2 lit.a) din normele aprobate prin H.G. 996/2008”.

Având în vedere adresa mai sus menționată, emisă ulterior inspecției fiscale, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr. .X./ 2013, a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. să precizeze dacă produsele livrate de S.C. .X. SA constând în doage pentru butoaie clasificate în « doage cu inele mari » și « doage cu inele mici » intră în categoria doagelor brute în sensul celor precizate prin adresa mai sus menționată.

Prin adresa nr. .X./ 2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./ 2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au precizat :

*„Din descrierea procesului tehnologic de fabricare a produsului „doage **pentru butoaie**”, reiese că pentru a obține produsul care se comercializează, intervin și alte operațiuni, așa cum reiese din procesul tehnologic prezentat de către agentul economic și din Fișa de calculație cost producție, astfel:*

- *despicarea buștenilor și obținerea lobdelor;*
- *debitarea longitudinală a lobdelor și transformarea acestora în doage netivite (cu margini neprelucrate);*
- *obținerea de doage tivite;*
- *procesul de maturare a lemnului, care presupune uscarea naturală a lemnului până la o umiditate de cca 15-17% și eliminarea taninilor grei, proces care durează cca. 2 ani.*

Conform Instrucțiunilor de lucru: ILLFDO/0, emise de S.C. .X. SA, la pct.6.1, Generalități, se specifică: „Doagele de stejar reprezintă semifabricate rezultate în urma prelucrării primare a lemnului prin procedee combinate de despicare longitudinală și tăiere radială. Produsul rezultat este **doaga brută**, care ulterior este supusă unui proces natural de spălare și uscare cu durata de cca. 18 luni.”

Din specificațiile de mai sus, rezultă că doaga brută care este supusă procesului de spălare și uscare, respectiv eliminarea taninilor grei este **un produs prelucrat**, care suportă și alte operații în afară de retezare și spintecare a lemnului.”, concluzionând că aceste produse nu se încadrează în categoria materialului lemnos.

Având în vedere concluzia organelor de inspecție fiscală exprimată prin adresa mai sus menționată, prin adresa nr. .X./ 2013, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Ministerului .X., Departamentul .X., Direcția .X., să precizeze dacă argumentația organului fiscal referitoare la încadrarea doagelor cu inele mari și doagelor cu inele mici obținute de contestatară în urma procesului tehnologic anterior descris, în categoria produselor finite pe considerentul că *doaga fiind supusă procesului natural de spălare și uscare, respectiv eliminarea taninilor grei este **un produs prelucrat***, este corectă, sau doagele obținute de societate **se încadrează în categoria materialului lemnos**.

Prin adresa de răspuns nr. .X./ 2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./ 2013, Ministerul .X., Departamentul .X., Cabinet Secretar de Stat precizează:

„Definiția materialelor lemnoase este prevăzută în art.2 lit.a) din *Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund*, aprobate prin HG nr.996/2008, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.2 – În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) *materiale lemnoase – lemnul rotund sau despicat de lucru, lemnul de foc, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat ori cioplit și lemnul brut, **prelucrat sau semifabricat**;*”

Sintagma „prelucrat sau semifabricat” este precedată de o virgulă și se aplică tuturor elementelor enumerate anterior virgulei respective. Ca atare, lemnul ecarisat, în categoria căruia intră și doagele, poate fi și prelucrat.

În aceste condiții, considerăm că argumentația organului fiscal, potrivit căreia doagele cu inele mari și doagele cu inele mici obținute în urma unui proces de prelucrare nu se încadrează în categoria materialului lemnos, este incorectă.

Doagele obținute [...] se încadrează în categoria materialelor lemnoase.”

Prin urmare, având în vedere precizările Ministerului .X., Departamentul .X., Cabinet Secretar de Stat, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că « doagele pentru butoaie » clasificate în «doage cu inele mari» și «doage cu inele mici» se încadrează în categoria materialului lemnos, pentru care în mod corect S.C. .X. SA a aplicat măsurile de simplificare la livrarea acestora, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

se va admite contestația formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, pentru TVA în sumă de .X. lei.

4. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”.

Ținând cont de faptul că prin prezenta decizie s-au dispus soluții diferite în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, respectiv la pct.2 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată S.C. .X. SA pentru TVA în sumă de .X. lei și la pct.3 s-a admis contestația formulată de S.C. .X. SA pentru TVA în sumă de .X. lei și ținând cont de faptul că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a defalca cuantumul accesoriilor, prin adresa nr. .X./ 2013 s-a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., defalcarea acestora, însă până la data emiterii prezentei decizii nu s-a primit răspuns.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-au dispus soluții diferite,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./ 2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., și pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de soluțiile dispuse prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3[^]1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2012 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Admiterea contestației formulată de S.C. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2012 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./ 2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.