



**DECIZIA nr. 167/12.12.2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. "B" S.R.L.**  
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ..../28.10.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin compartimentul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ..../09.11.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V sub nr. ..../09.11.2011, cu privire la contestația S.C."B" S.R.L. cu sediul social în V, str..... nr. , jud. V, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului V sub nr. J..7/..1/200., Cod fiscal atribuit RO 1.....

Contestația S.C."B" S.R.L. nr. .../27.10.2011 a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice V și înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ..../28.10.2011 iar la Activitatea de Inspecție fiscală V sub nr. ..../31.10.2011, respectând termenul legal prevăzut de art. 207, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Obiectul contestației îl constituie:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ..../30.09.2011 pentru suma totală de **S lei** din care:

- **S1 lei – impozitul pe profit;**
- **S2 lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S3 lei – taxă pe valoarea adăugată;**
- **s4 lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

- Raportul de inspecție fiscală nr. F VS...../30.09.2011,

- Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ..../30.09.2011

- Măsura sechestrului asiguratoriu nr. .../.../17.10.2011 emise de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul DGFP V și înaintate contestatoarei prin poștă în data de 11.10.2011.

Cu adresa nr. ..../09.11.2011 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului V sub nr. .../09.11.2011, Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. V a transmis dosarul contestației împreună cu Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../04.11.2011, semnat de conducătorul acesteia, prin care se precizează că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sarcina S.C."B" S.R.L. s-a făcut cu respectarea prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal și normelor metodologice de aplicare ale acesteia aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și se propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

Totodată se precizează că împotriva societății nu s-a formulat plângere penală.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este investită să soluționeze contestația formulată de S.C."B" S.R.L.

I. Prin contestația formulată S.C."B" S.R.L. solicită „admiterea contestației și anularea actelor emise de organele de inspecție fiscală cu privire la stabilirea obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, majorări și penalități de întârziere aferente acestora, din următoarele motive:

1. Din punct de vedere procedural:

a. Deși prin Avizul nr. F VS.../16.05.2011, primit în data de 20.05.2011 se

preciza că inspecția fiscală privește perioada 01.01.2006-31.12.2010 la impozitul pe profit și la contribuțiile sociale și 01.10.2008-31.03.2011 la taxa pe valoarea adăugată, în raportul de inspecție fiscală la punctul .. nr. crt. .. se precizează ca la taxa pe valoarea adăugată a fost verificată perioada 01.01.2006-31.03.2011, ceea ce înseamnă că pentru perioada 01.01.2006-30.09.2008, societatea a fost reverificată fără a i se înainta o decizie de reverificare, încălcându-se astfel prevederile art. 105, art. 105\*1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

**b.** În raportul de inspecție fiscală (Capitolul I, punctul 5 nr. crt. 7- pagina 2/19) se precizează că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 31.05.2011 - 30.08.2011, deși raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 30.09.2011, deci nu s-au respectat prevederile art. 104 din Codul de procedură fiscală;

**c.** perioada supusă inspecției fiscale depășește perioada precizată de Codul de procedură fiscală, art. 98, alin. (3) lit. a) - c).

## **2. Pe fond:**

### **a. Calculul și stabilirea de obligații suplimentare privind impozitul pe profit:**

Contestatoarea nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală care în raportul de inspecție fiscală, decizia de impunere și dispoziția de măsuri, în mod eronat invocând prevederile art. 19 alin. (1) și art. (3), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. h), art. 23 alin. (1), (2) și (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 60 din H.G. nr. 44/2004, cu completările și modificările ulterioare, consideră cheltuielile cu diferențele de curs valutar, cu dobânda aferentă împrumuturilor de la alte entități, din deprecierea acțiunilor tranzacționate la bursă și cu închirierea unui spațiu în P-N ca nedeductibile fiscal, dar și diferența în lei a prețului în euro, repus (la data și la cursul de schimb a datei de autentificare a contractelor de vânzare cumpărare de active) și prețul în lei încasat și înregistrat (la data și la cursul de schimb de la data facturării părților din activele vândute eșalonat) drept venituri neînregistrate și stabilește impozitul pe profit suplimentar de plată suma de S1 lei aferent unei baze de impunere în sumă de b1 lei plus majorări și penalități în sumă de S2 lei, deoarece:

**1.** În anul 2007, suma de **pn** lei reprezentând pierderea netă din diferențele de curs valutar, devine nedeductibilă ca urmare a modificării art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin aplicarea pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare ale acestuia, în care de drept pe lângă gradul de îndatorare care condiționa deductibilitatea limitată (alin. (3), (5) și (6)), se mai adaugă «sau capitalul propriu are valoare negativă».

În aceste condiții chiar dacă gradul de îndatorare calculat conform art. 67 se încadrează la pct. 68, nu se poate aplica, deoarece se aplică prima condiționare de la pct. 60 «capitalul propriu are valoare negativă» și după corectarea bazei de impunere ca urmare a excluderii sumei de pn lei din pierderea fiscală înregistrată în anul 2007.

**2.** În anul 2009 suma de **cd1** lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi achitate pentru împrumuturi de la alte entități, rămâne deductibilă deoarece se încadrează în limitele de deductibilitate menționate la art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 adică:

- capitalul propriu recalculat după corectarea bazei de impunere din anul 2007 și înregistrarea unui profit contabil în anul 2009 de ... lei, are valoare pozitivă, deci condiționarea adăugată prin pct. 60 din norme nu se mai aplică în anul 2009.

- gradul de îndatorare calculat având în vedere contractele de împrumut încheiate (cu termen de rambursare mai mic de un an) și capitalul propriu, este mai mic decât 3.

**3.** Suma de **pd** lei înregistrată ca pierdere din deprecierea valorii acțiunilor din portofoliu tranzacționate la bursă, este o cheltuială deductibilă deoarece provine din vânzarea acestora și nu din reducerea capitalului social sau ca urmare a evaluării potrivit reglementărilor contabile, deci se încadrează în excepția prevăzută la lit. h), art. 21 din Codul fiscal, explicitat prin pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Legii

571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004. Acest fapt, rezultă din extrasele de cont și detalii referitoare la portofoliu anexate în copie xerox = filele 1 și 2.

4. Suma de **cct** lei reprezentând cheltuieli din luarea în chirie temporară a unui spațiu în P-N (factura nr.../31.12.2009 și contractul anexat) considerată nedeductibilă de către echipa de inspecție fiscală, de fapt este susținută de obținerea de venituri impozabile deoarece în cursul aceiuluiși an fiscal din închirierea altui spațiu deținut temporar în P-N (facturile nr. ..3/10.04.2009 și ..2/01.09.2009, contractul și actul aditional anexate) s-au obținut venituri impozabile în sumă de yy lei înregistrate în aceeași perioadă și în aceleași condiții în contul 706 (conform bilanței de verificare la 31.12.2009).

4. Repunerea sumei de **vn** lei ca venit neînregistrat în trim. I 2009 și a sumei de vna lei ca venit neînregistrat din vânzarea de active:

4.1. Suma de vn lei repusă ca venit neînregistrat în trim. I 2009, din anexa I la raportul de inspecție fiscală (stabilită ca valoare în lei la data și la cursul de schimb de la data de autentificare a contractelor de vânzare cumparare de active încheiate în euro) la care s-au calculat majorări și penalități până la data înregistrării acestor venituri nu se susține nici de fapt nici de drept, deoarece.

- vânzarea activelor a fost autentificată în baza contractelor de vânzare și a caietelor de sarcini și în contractele de vânzare cumparare a fost menționat un pact comisoriu de grad IV, respectiv privilegiul vânzătorului pentru plata prețului care constituie o condiție suspensivă a vânzării adică ea se consideră realizată la data plății integrale a prețului. Cu toate că plata nu a fost efectuată în întregime nici până la data formulării contestației și deci, vânzarea nu este perfectată, având în vedere prevederile art.19 alin. (1) din Codul fiscal, care precizează 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...*” societatea a înregistrat întregul preț prevăzut în contractul de vânzare cumpărare la închiderea anului 2009 și a calculat impozitul aferent.

- cu adresa nr. .../31.03.2009, înregistrată la A.F.P. V la nr. .../01.04.2009 cu toate actele anexate în copie xerox (22 file), societatea a solicitat punctul de vedere fiscal a înregistrării actelor generate de vânzarea eşalonată de părți de active, în cursul anului 2009, în baza contractelor de vânzare încheiate în euro și autentificate la data de 12.03.2009, iar prin adresa de răspuns nr. .../03.04.2009 semnată de conducătorul A.F.P. V și coordonatorul de compartiment, se confirmă corectitudinea înregistrării operațiunilor rezultate din derularea contractelor de vânzare în cursul anului 2009.

- procesele verbale încheiate între părți au constituit numai predare primire de gestiune, în vederea asigurării condițiilor de derulare a prevederilor contractuale și nu sunt anexe ale contractelor autentificate.

4.2. în ceea ce privește modul de determinare, de către echipa de inspecție fiscală, a sumei de la pct. 4 de mai sus și a mai ales a sumei de **vna** lei, ca venit neînregistrat din vânzarea de active, nu se prezintă o metodă prin care s-a reconsiderat venitul suplimentar stabilit. De fapt, valoarea în lei a diferenței de venit (rămas de realizat pe măsura derulării vânzării părților de active în cursul anului 2009) ar fi fost de dv lel (adică diferența de preț în euro, rămasă fără TVA x cursul de la data de 12.03.2009), iar în evidenta societății s-ar fi înregistrat și cheltuielile din diferențele de curs de la data încasării prețului în euro, în cursul anului 2009, care nu au fost repuse nici de organul de inspecție fiscală.

Diferența de preț în euro a fost facturată integral în cursul anului 2009, iar pentru diferența de venit, înregistrată în avans la 30.09.2009 s-au scăzut și cheltuielile aferente așa cum rezultă din bilanța de verificare la 30.09.2009 - rulaj curent.

De drept, prevederile art. 19. alin.(1) din Legea nr. 571/2003 se referă la anul fiscal iar considerarea derulării executării contractelor de vânzare de active în anul 2009 ca o vânzare cu plata în rate, care nu intra sub incidența alin. (3) nu are temei legal întrucât acel alineat reglementează situația unor contribuabili care au optat pentru plata în rate în anul 2005.

## **b. Calculul și stabilirea de obligații suplimentare privind TVA**

Societatea nu este de acord cu diferența suplimentară de plată stabilită de inspecția fiscală prin decizia de impunere nr. F VS ...../30.09.2011 în sumă S3 lei cu titlul de TVA de plată plus majorări și penalități în suma de S4 lei, rezultată din:

- repunerea în soldul de la începutul perioadei supuse verificării ca TVA de plată la acea dată a TVA deductibil din facturile de avansuri achitate în perioada verificată anterior pe motiv că s-au primit facturi în roșu (de ștornare) în perioada următoare supusă actualei verificări.

- neacceptarea TVA deductibil aferent facturii de modernizare a unui spațiu deținut temporar în P-Npe motiv că acesta nu este în proprietate, deși s-a înregistrat factura în roșu, de ștornare la 30.06.2011.

- repunerea ca TVA de plată în trim. I 2009 a TVA din facturile înregistrate în trim. al II-lea și al III-lea al anului 2009 pe motiv că faptul generator este data autentificării contractelor de vânzare cumpărare.

- ajustarea TVA rezultată din facturile pentru lucrările de modernizare înregistrate ca investiții în curs de execuție, în perioada verificată anterior pe motiv ca acestea ar face obiectul închirierii de spații modernizate.

- ajustarea TVA aferent facturilor pentru bunuri achiziționate în regim de taxare inversă în perioada verificată anterior (până la 30.09.2008) pe motiv că au fost casate sau revândute în anul 2009 în regim de scutire.

Argumentele societății:

1. În fapt, pentru facturile din perioada verificată anterior conform anexelor 2 și 3 nu s-au repus în mod corespunzător în anexa 3, și TVA colectată din facturile emise pentru avansuri conform contractelor încheiate și pentru care, ulterior s-au emis facturi în roșu (de ștornare)

- fact. nr. .../15.08.2006 = ... lei TVA colectată în soldul inițial;

- fact. nr. .../31.12.2008 = ... lei TVA colectată în trim. IV 2008;

- fact. nr. .../06.03.2009 = ... lei TVA colectată în trim. 2009;

- fact. Nr.../17.03.2009 = - ... lei TVA ștomată din fact. .../15.08.2008;

- fact. nr.../29.05.2009 = - ... lei TVA ștomată din fact. .../31.12.2006.

2. TVA din factura de modernizare a unui spațiu din P-N considerată nedeductibilă de către echipa de inspecție fiscală, în anexa 3 și preluată în anexa 6 ca obligație de plată suplimentară inclusă în suma de S3 lei, a fost ștomată cu factura nr.../23.06.2011, înregistrată în jurnalul de cumpărări la data de 30.06.2011, deci nu mai poate fi repusă și în baza deciziei cu măsurile dispuse de organul de inspecție fiscală.

3. TVA colectată repusă în trim-I 2009, conform anexei 3 s-a colectat din facturile de avans înregistrate în trim. II-2008 și trim. I -2009, prezentate la pct.1, deci intră în excepția cazului în care factura a fost emisă deja.

4. În anexa nr. 4, nu s-a luat în considerare faptul că, în conformitate cu contractul de închiriere și actele adiționale, spațiul închiriat inițial nu coincidea cu spațiul modernizat care face obiectul procesului verbal de recepție parțială de la data de 01.09.2009.

În fapt, spațiul supus modernizării era o investiție în curs la data controlului, ea urmând a fi finalizată în cursul lunii octombrie 2011 care se poate considera modernizat de la data întocmirii procesului verbal de recepție finală a lucrărilor.

Conform art 149 alin. (3) litera d) din Codul fiscal, perioada de ajustare începe „de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, platită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării”.

Începând cu data de 1 octombrie 2011 societatea a optat pentru închirierea acestor spații cu TVA așadar cel mult, intră sub incidența ajustării (în cazul în care nu s-a notificat opțiunea de plătitor de TVA pentru spațiul modernizat închiriat), numai TVA din factura nr. .../29.09.2008, în valoare de vf lei, conform devizului anexat care face obiectul procesului verbal de recepție parțială a lucrărilor de modernizare la data de 01.09.2009, restul facturilor din anexa 4 pentru lucrările de modernizare din perioada verificată anterior sunt înregistrate în immobilizări în curs de execuție, până la terminarea lor și înregistrarea procesului verbal de recepție definitivă.

5. Referitor la ajustarea TVA din facturile de achiziție de bunuri înregistrate în anul 2008 cu taxare inversă, în anul 2009. pe motiv ca s-au vândut/inchiriat în regim de scutire de TVA.

Conform Legii 571/2003 privind Codul fiscal, valabil în anul 2006 (anul în care s-a efectuat cumpărarea unora din imobilele proprietatea firmei) art. 141, alin. (2) „Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) *livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții sau terenuri construibile”*.

La art. 160 din Codul fiscal este prevăzută procedura simplificată, respectiv taxarea inversă care se aplica la acea dată și anume b) „bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de/către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență...” dar conform pct. 82(1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul/prestatorul cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de tva și operațiunea în cauză să fie taxabilă, ori în cazul de față nu se aplică taxarea inversă deoarece operațiunile analizate privesc vânzarea de clădiri vechi, operațiune scutită de TVA atât la cumpărare cât și la vânzare/inchiriere și nu se impune ajustarea așa cum eronat a procedat organul de control în anexa 5.

În susținerea contestației, societatea înțelege să facă proba cu următoarele documente anexate în xerocopii:

- extras de cont -perioada 01.01-31.12.2009 - emis de S.S.I.F. ESTI S.A. Fc;
- portofoliu"B"SRL .../9/2009- R CAPITAL&INVESTMENT S.A.
- factura fiscală nr. .../10.04.2009;
- factura fiscală nr. .../31.08.2009;
- fișa șah cont 4111.01024 S.C. G.SRL P-N-01.01-31.12.2009;
- balanța sintetică de verificare -decembrie 2009;
- adresa nr. .../31.03.2009 înregistrată la AFP V sub nr. .../01.04.2009;
- adresa nr. .... /03.04.2009 a AFP V;
- încheierea de autentificare nr. .... /12.03.2009;
- caiet de sarcini lot HIDRO I;
- balanța sintetică de verificare – septembrie 2009;
- fișa șah cont 4111.1012 S.C.HB -01.01-31.12.2009;
- factura fiscală nr. .../15.08.2008;
- factura fiscală nr. .../31.12.2008.2009;
- factura fiscală nr.... /06.03.2009
- factura fiscală nr.... /17.03.2009;
- factura fiscală nr.... /29.05.2009;
- factura fiscală nr. ... /23.06.2011;
- jurnal comercial de cumpărări-01.06-30.06.2011;
- factura nr. ... /29.09.2008+ anexa centralizatorul financiar al obiectelor;
- proces verbal de recepție parțială a lucrărilor- Reabilitare, amenajare hale industriale, spații de depozitare-amplasare str. .... nr. 1;
- autorizația de desființare nr. ... /21.10.2008;
- balanța sintetică de verificare – martie 2011;
- anexa nr. corectată- Situația TVA colectat suplimentar pentru perioada verificată
- anexa 6 corectată-Situația diferențe TVA față de evidențiat și accesoriile aferente-

penru perioada reverificată și perioada 01.10.2008-31.03.2011.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr...../30.09.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F VS ...../30.09.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice V, au consemnat următoarele:

**A. Referitor la impozitul pe profit:**

Perioada verificată: 01.01.2006-31.12.2010;

**a) Diferența suplimentară de plată în sumă de S1 lei** a fost stabilită pe baza următoarelor constatări:

- în anul 2006 societatea a înregistrat **pierdere contabilă în sumă de pc1 lei**;

- în anul 2007 societatea a înregistrat **pierdere contabilă în sumă de pc2 lei** și ținând seama de cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal, de natura cheltuielilor eronat înregistrate ca și cheltuieli cu protocolul în sumă de **cn lei** precum și de diferențele stabilite de inspecția fiscală în sumă de **pn lei** reprezentând cheltuieli nefavorabile din diferențe de curs valutar, a rezultat la control o pierdere fiscală în sumă de **pf lei**;

- în anul 2008 societatea a înregistrat **pierdere contabilă în sumă de pc3 lei** și ținând seama de cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal, de natura cheltuielilor cu amenzile și majorările în sumă de **ca lei**, cheltuielile de protocol nedeductibile fiscal în sumă de **cp lei**, a rezultat **pierdere fiscală în sumă de pf2 lei**;

- în anul 2009, societatea a înregistrat un **profit contabil în sumă de pr c lei** și a calculat un **impozit pe profit datorat în sumă de ip1 lei**. Ținând seama de cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal, de natura cheltuielilor cu amenzile și majorările în sumă de **ca1 lei**, cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de **ip1 lei**, cheltuieli cu protocolul peste limita legală în sumă de **cp2 lei**, de diferențele stabilite de inspecția fiscală în sumă de **chd lei** reprezentând cheltuieli cu dobânda pentru împrumuturi de la alte entități, în sumă de **pd lei** reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar, în sumă de **dc lei** cheltuieli cu chiria pentru spații care nu concură la realizarea de venituri impozabile precum și de veniturile realizate și neînregistrate din vânzări de active și de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți a rezultat la control un **profit impozabil suplimentar în sumă de b1 lei** și o diferență suplimentară de plată la **impozitul pe profit în sumă de S1 lei**.

- în perioada 01.01.2010-30.09.2010 societatea a înregistrat o **pierdere fiscală în sumă de pf3 lei** care a fost diminuată la control cu suma de ... lei din care ..lei majorări de întârziere și suma de **impn lei** cheltuieli cu impozitul pe profit (impozit minim) rezultând o pierdere fiscală la data de 30.09.2010 în sumă de **pf4 lei**.

- în perioada 01.10.2010-31.12.2010 societatea a înregistrat profit impozabil în sumă de **pi lei**, astfel că la 31.12.2010, organul de inspecție fiscală a stabilit că **pierderea fiscală de recuperat** în perioada următoare este în sumă de **pfr lei**.

Motivele de fapt și de drept invocate de organul de inspecție fiscală, care au stat la baza modificării bazei impozabile privind impozitul pe profit:

- pentru suma de **pn lei** în anul 2007 cheltuieli cu diferențele de curs valutar, nedeductibile fiscal - art. 23 alin (1), (2) și (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **pd lei** în anul 2009, cheltuieli din diferențe nefavorabile de valoare rezultată din tranzacționarea acțiunilor - art. 21 alin (4) lit. h) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **chd lei**, cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor de la alte entități - art. 23 alin (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **dc** lei, cheltuieli cu chiria spațiului din P-N- art. 21 alin (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **vna** lei, venituri neînregistrate din vânzare de active (în anul 2009, societatea vinde active către două societăți pe baza contractelor de vânzare cumpărare și a proceselor verbale de predare primire a bunurilor înstrăinate fără să emită facturi la data transferului dreptului de proprietate, prevăzută în contracte) – art.19 alin (1) și (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența suplimentară de obligație fiscală cu titlul de impozit pe profit în sumă de S1 lei, organul de inspecție fiscală a calculat majorări (dobânzi) în sumă de pfr lei și penalități de întârziere la plată în sumă de p1lei în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1), 120 alin. (7) și 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

#### **B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

Perioada verificată: 01.10.2008-31.03.2011

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

- În perioada verificată anterioară S.C."B"S.R.L. a dedus și a beneficiat de rambursarea (în baza notei de restituire.../23.12.2008), TVA aferentă următoarelor facturi fiscale:

- nr. .../08.07.2008 emisă de S.C. A.I. în sumă de ... lei din care TVA în sumă de ... lei;

- nr. .../08.07.2008 emisă de S.C. A I în sumă de .. lei din care TVA în sumă de.. lei;

- nr. ./09.09.208 emisă de S.C. G.S.R.L. P-N în sumă de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

Ulterior, aceste facturi au fost ștornate din evidența contabilă a S.C. "B" SRL care a diminuat TVA deductibil în baza facturilor fiscale:

- nr. ./20.02.2009 - S.C. A.I.i, în sumă de -... lei din care TVA în sumă de -... lei;

- nr.... ./22.12.2008 -e S.C. A.I.i în sumă de - .... lei din care TVA în sumă de - ... lei;

- nr. .../31.05.2009 - S.C. G.S.R.L. P-N în sumă de -... lei din care TVA în sumă de -... lei,

- nr. ./03.12.2009 - S.C. G.S.R.L. P-N în sumă de -.... lei din care TVA -... lei.

Ca urmare considerând că achizițiile efectuate în baza facturilor de mai sus nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății așa cum prevede art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a calculat majorările de întârziere datorate de societate (pentru perioada cuprinsă între data încasării -31.12.2008 – și data depunerii deconturilor în care au fost preluate operațiunile de ștornare) pentru taxa pe valoarea adăugată rambursată în sumă de **tr** lei.

- în data de 31.12.2008 S.C."B"S.R.L. a înregistrat factura fiscală nr. ... emisă de S.C."BI" SRL P-N în sumă de ...0 lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând „lucrări de amenajare spațiu PM”. Având în vedere că acest spațiu nu există în evidența societății și nici nu are înregistrat punct de lucru în PN, organul de inspecție fiscală a considerat că achiziția nu este efectuată în folosul operațiunilor taxabile așa cum prevede art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a exclus de la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

- S.C."B" SRL a achiziționat active corporale fixe (clădiri, amenajări terenuri, echipamente și utilaje) în sumă de **mf** lei în luna ianuarie 2008 și în sumă de mf2 lei în luna mai 2008 de la S.C. HIT S.A., societate în insolvență, achiziții pentru care a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă) conform art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior o parte din aceste active au fost vândute către S.C.RD SRL și către S.C. HB SRL (clădiri, terenuri și amenajări terenuri) - operațiune scutită fără drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, o parte au fost închiriate către S.C."BI" SRL – operațiune scutită fără drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. e) coroborat cu art. 126 alin. (9) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o parte au fost casate și desființate în baza procesului-verbal nr.../31.08.2009 iar restul se află în patrimoniul societății.

Deasemenea societatea a înregistrat facturi pentru lucrări de investiții (reamenajare spații Lot ----) efectuate de S.C."BI" SRL în sumă de .... lei, din care TVA deductibilă în sumă de t4 lei. O parte din aceste spații, în baza contractului de închiriere nr. 2/31.03.2008 și a actelor adiționale nr. 1/15.05.2008 și nr. 2/31.03.2008 au fost închiriate către S.C."BI" SRL.

Față de această stare de fapt, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea TVA aferentă achizițiilor de active corporale fixe cât și a lucrărilor de transformare și modernizare a activelor corporale fixe în baza prevederilor art. 149 alin. (1) lit. a) și lit.b), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit.c), alin. (4) lit.a) pct. 2 și lit d) și alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 54 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare în sumă de t5 lei pentru anul 2008 și în sumă de t6 lei pentru anul 2009.

Ca urmare pentru perioada verificată organul de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară de plată în sumă de T lei (... lei+t5 lei+t6 lei) cu titlul de taxă pe valoarea adăugată și a calculat majorări și penalități de întârziere datorate în sumă de m+p lei, respectiv 86.691 lei, datorate conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (7) și 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

#### **A. Pe excepție:**

**Referitor la încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspecției fiscale: cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspecției fiscale, atrag nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției fiscale.**

**În fapt**, prin contestația formulată petenta arată că inspectorii fiscali nu au respectat perioada supusă inspecției fiscale precizată în Avizul nr. FVS ....din 16.05.2011, primit în data de 20.05.2011 și anume, 01.10.2008-31.03.2011 la taxa pe valoarea adăugată, deoarece în raportul de inspecție fiscală la punctul 5 nr. crt. 4 se precizează ca la taxa pe valoarea adăugată a fost verificată perioada 01.01.2006-31.03.2011, ceea ce înseamnă că pentru perioada 01.01.2006-30.09.2008, societatea a fost reverificată fără a i se înainta o decizie de reverificare, încălcându-se astfel prevederile art. 105, art. 105<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

Deasemenea în raportul de inspecție fiscală (Capitolul I, punctul 5 nr. crt. 7-pagina 2/19) se precizează că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 31.05.2011 - 30.08.2011, deși raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 30.09.2011, deci nu s-au respectat prevederile art. 104 din Codul de procedură fiscală iar perioada supusă inspecției fiscale depășește perioada precizată de Codul de procedură fiscală, art. 98,alin. (3) lit. a)-c).

#### **În drept,**

- referitor la regulile privind inspecția fiscală, dreptul contribuabilului de a fi informat, dreptul de a fi ascultat art.101 alin. (1) și alin. (3), art. 102 alin. (1,2, și 6), art. 9 alin. (1) și art.107 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

#### **„ART. 101**

##### **Avizul de inspecție fiscală**

**(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin**



transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

[..]

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale”.

„ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.

“Art. 9

Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

„Art. 107

Dreptul contribuabilului de a fi informat

[...]

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit [art. 9](#) alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept”.

În raport de prevederile legale mai sus citate se reține că înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală care se va comunica acestuia cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale în cazul în care acesta nu este contribuabil mare și va cuprinde: temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

Data de începere a inspecției fiscale este data menționată în Registrul Unic de Control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către acesta că renunță la acest drept.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că:

- Cu Avizul de inspecție fiscală nr. F VS .../16.05.2011 comunicat contribuabilului în data de 20.05.2011 S.C."B"SRL a fost înștiințată că „începând cu data de 01.06.2011 va face obiectul unei inspecții fiscale care va avea ca obiective:”....2.Taxa pe valoarea adăugată-trimestrială 01.10.2008-31.03.2011...”;

- Inspekția fiscală a fost înregistrată în Registrul Unic de Control la nr. 6 din data de 22.06.2011;

- Proiectul de raport a fost înmănat contribuabilului în data de 21.09.2011 ora 15<sup>00</sup> iar punctul de vedere formulat cu privire la constatările și consecințele fiscale din proiect au fost formulate de S.C."B" SRL în data de 26.09.2011.

Inițial, în mod eronat în Raportul de Inspekție Fiscală nr...../30.09.2011 a fost înscris în Capitolul I Date despre inspekția fiscală la pct. 7 perioada în care s-a desfășurat inspekția fiscală: „de la data de 31.05.2011 - 30.08.2011” din moment ce verificarea a fost înscrisă în Registrul Unic de Control în data de 22.06.2011 iar discuția finală a fost stabilită pentru data 21.09.2011 ora 15<sup>00</sup>.

Totodată se reține că în data 07.11.2011 A.I.F. din cadrul D.G.F.P. V a transmis un exemplar din decizia de impunere nr. ..../30.09.2011 însoțită de raportul de inspekție fiscală nr. ..../30.09.2011 întocmită în urma efectuării corecțiilor materiale privind data de începere a inspekției fiscale (22.06.2011 în loc de 01.06.2011), perioada de desfășurare a inspekției fiscale (22.06.2011-21.09.2011 în loc de 31.05.2011-30.08.2011), data de început a perioadei verificate la taxa pe valoarea adăugată (01.10.2008 în loc de 01.06.2006), în conformitate cu prevederile art. 48 din Codul de procedură fiscală care precizează:

*“(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.*

*(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.*

*(4) În cazul în care după comunicarea actului administrativ fiscal organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului un act de îndreptare a erorii materiale.*

*[...]*

*(6) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.”*

*Totodată se reține că referitor la motivele de anulare a actului administrativ fiscal O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:art. 46 „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), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*

Referitor la perioada supusă inspekției fiscale art. 98 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează că la celelalte categorii de contribuabili decât contribuabilii mari *”inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”:*

Având în vedere toate cele reținute mai sus, față de prevederile legale invocate se constată că perioada supusă inspekției fiscale nu depășește perioada precizată de Codul de procedură fiscală, art. 98, alin. (3) lit. a)-c) așa cum susține contestatoarea, erorile de redactare au fost îndreptate de inspekția fiscală și actele administrative fiscale corectate au fost înaintate contribuabilului, inspekția fiscală s-a desfășurat în perioada 22.06-21.09.2011(3 luni, așa cum rezultă și din adresa societății nr. ..../26.06.2011 prin care formulează punctul său de vedere referitor la constatările și consecințele inspekției fiscale efectuate în perioada 26.06.2011-21.09.2011), din actele administrative

fiscale contestate nu lipsesc elementele prevăzute la art. 46 din codul de procedură, deci nu se întrunesc condițiile privind anularea, actelor administrativ fiscale atacate pe motiv de încălcare a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale și, pe cale de consecință pentru acest capăt de cerere contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.

**B. Pe fond:**

Peioada verificată: 01.01.2006-31.12.2010 la impozit pe profit și 01.10.2008-31.03.2011 la taxa pe valoarea adăugată.

**B.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S1 lei:**

**cauza supusă soluționării D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina S.C."B"SRL obligația suplimentară de plată în sumă de S1 lei cu titlul de impozit pe profit.**

**În fapt**, S.C."B"S.R.L. contestă obligația fiscală suplimentară de plată în sumă de S1 lei cu titlul de impozit pe profit stabilită de inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, prin decizia de impunere nr. F VS ...../30.09.2011 prin care a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de **ch** înregistrate în contabilitatea societății arătând că:

- pentru **suma de pn lei** reprezentând pierderea netă din diferențele de curs valutar înregistrată în anul 2007 considerate nedeductibile fiscal conform art. 23 alin (1), (2) și (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a aplicat corect prevederile legale enunțate deoarece chiar dacă gradul de îndatorate calculat conform pct. 67 se încadrează la pct 68 nu se poate aplica, deoarece este incidentă prima condiționare de la pct. 60 din norme «capitalul propriu are valoare negativă» după corectarea bazei de impunere ca urmare a excluderii sumei de pn lei din pierderea fiscală înregistrată în anul 2007;

-**suma de pd lei** în anul 2009, reprezentând pierdere din deprecierea valorii acțiunilor tranzacționate considerată nedeductibilă la control conform art. 21 alin (4) lit. h) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este deductibilă deoarece provine din vânzarea acțiunilor și nu din reducerea capitalului social sau ca urmare a evaluării potrivit reglementărilor contabile;

- **suma de chd lei**, cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor de la alte entități înregistrate de societate în anul 2009 sunt deductibile fiscal încadrându-se în limitele de deductibilitate, condiționarea de la pct. 60 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare privind aplicarea art. 23 alin (1), (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare numai fiind aplicabile în anul 2009 când capitalul propriu, recalculat după corectarea bazei de impunere și înregistrarea profitului contabil în sumă depr c lei are valoare pozitivă iar gradul de îndatorare este mai mic decât 3.

-**suma de dc lei**, cheltuieli cu chiria pentru un spațiu din P-Nsunt deductibile fiscal deoarece societatea a obținut venituri impozabile din închirierea altui spațiu deținut temporar în P-Nși prin urmare eronat s-a reținut la control că nu a făcut dovada că fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile;

- inspecția fiscală a repus suma de vn lei ca venituri neînregistrate în trimestrul I 2009 și a majorat baza de impunere la impozitul pe profit cu **suma de vna lei** reprezentând venituri neînregistrate din vânzare de active în anul 2009 fără să țină seama de pactul comisoriu de gradul IV din contracte, respectiv privilegiul vânzătorului pentru plata prețului care constituie o condiție suspensivă a vânzării și presupune că vânzarea se consideră realizată la data plății în întregime a prețului, de faptul că art. 19 alin. (1) din Codul fiscal face precizează 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...” precum și de adresa nr. ...cp2 din 03.04.2009 a AFP V prin care s-a confirmat corectitudinea înregistrării operațiunilor rezultate din derularea contractelor de vânzare în cursul anului 2009 și nici nu prezintă modul de determinare a sumelor de mai sus.

Societatea mai menționează că valoarea în lei a diferenței de venit rămasă de realizat ar fi fost de **dv** lei și în evidența contabilă trebuiau înregistrate și cheltuielile rezultate din diferența de curs valutar de la data încasării prețului în euro, în cursul anului 2009.

**În drept,**

- referitor la deductibilitatea sumei de **dcv** lei reprezentând pierdere netă din diferențe de curs valutar din anul 2007 și a cheltuielilor cu dobânda aferentă împrumuturilor de la alte entități în sumă de **chd** lei înregistrate ca și cheltuieli deductibile în anul 2009:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează la:

**“Art. 21 alin. (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”**

**„Art. 23 Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar**

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

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

**(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”**

iar Normele metodologice (H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) precizează:

*„60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se raportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.*

*63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.*

*În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.*

*64. Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul*

*nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.”*

În raport de prevederile art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, se reține că pierderea netă din diferențe de curs valutar se tratează ca o cheltuială cu dobânda și în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, este nedeductibilă, urmând a se reporta în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acesteia.

Prin pct. 60 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează că în condițiile în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile.

Prin contestația formulată societatea nu face dovada că organul de inspecție fiscală a calculat incorect gradul de îndatorare sau că în perioada analizată capitalul său propriu nu are valoare negativă.

Deasemenea societatea nu justifică cu documente că împrumuturile analizate și pentru care dobânzile au fost considerate nedeductibile au un termen de rambursare mai mic de un an și nu există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei potrivit căreia art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat prin pct. 60 din H.G. nr. 44/2004, normele metodologice de aplicare a unei legi nu adaugă la lege ci explicitează modul de aplicare al acesteia.

Totodată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatoarei că în anul 2009 când a înregistrat profit impozabil în sumă de lei gradul de îndatorare este mai mic decât 3 și capitalul propriu este pozitiv deoarece nu este demonstrată cu calcule și nu ține seama că gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit.

Prin urmare se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat pierderea netă din diferențe de curs valutar în sumă de **dcv** lei precum și cheltuielile cu dobânda în sumă de **chd** lei ca fiind nedeductibile fiscal și pe cale de consecință contestația pentru aceste capăte de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

- referitor la deductibilitatea **sumei de pd** lei înregistrată ca pierdere din deprecierea valorii acțiunilor din portofoliu tranzacționate la bursă.

- Art. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal așa cum a fost modificat prin OUG nr. 127 din 08.10.2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează la Art. I, pct. 5:

**„ 5. La articolul 21 alineatul (4), litera h) se modifică și va avea următorul cuprins:**

**h) cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora. Excepția nu se aplică pentru cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a titlurilor de participare tranzacționate pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009 inclusiv;”.**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală a constatat că în trimestrul III și IV al anului 2009 S.C."B"SRL a înregistrat cheltuieli determinate de diferențe nefavorabile de valoare a titlurilor de participare (acțiuni) tranzacționate la bursă în sumă de **pd** lei și făcând aplicarea prevederilor art. 21 alin(4) lit. h) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare în vigoare pentru anul 2009 a considerat nedeductibilă la

calculul impozitului pe profit suma de pd lei.

Societatea, prin contestația formulată susține că suma de pd lei este deductibilă deoarece provine din vânzarea titlurilor de participare la bursă și nu din reducerea capitalului social sau ca urmare a evaluării acestora conform reglementărilor care sunt întrădeavăr nedeductibile făcând trimitere la pct. 45 din H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 21 alin. (4) lit. h) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal nemodificat după intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 127/2008 și invocând totodată criza din anul 2009.

Față de această situație, organul de soluționare a contestației reține că articolele de lege invocate de societate nu sunt aplicabile în anul 2009 iar interpretarea acestora este incorectă și subiectivă.

Ca urmare, se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a modificat baza de impunere la impozitul pe profit cu suma de pd lei și pe cale de consecință contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

- referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu chiria pentru spațiul din P-N în sumă de **suma de dc lei:**

- Art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal 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”.**

Din textul de lege citat mai sus se reține că *sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*, ori din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în anul 2009 S.C."B" SRL a înregistrat cheltuieli cu chiria unui spațiu din P-N în sumă de dc lei pe care organul de inspecție fiscală le-a exclus de la deducere la calculul impozitului pe profit motivat de faptul că societatea nu face dovada că spațiul a fost utilizat în interesul operațiunilor sale impozabile.

Față de cele de mai sus, în soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută afirmația contestatoarei conform căreia în anul 2009 a obținut „venituri impozabile din închirierea altui spațiu deținut temporar în PN”, această afirmație venind în sprijinul celor constatate de inspecția fiscală și anume spațiul pentru care societatea a înregistrat cheltuielile cu chiria în sumă de dc lei nu a fost utilizat pentru obținerea de venituri impozabile, ori valoarea economică a oricărei achiziții este dată doar de scopul pe care comerciantul l-a atribuit finalmente achizitiei sale.

Prin urmare pentru cele reținute mai sus contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

- referitor la **repunerea sumei de vn lei** ca venit neînregistrat în trimestrul I 2009 și a sumei de **vna lei** ca venit neînregistrat în anul 2009:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 19 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”**

**(3) Contribuabilii care au optat până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe măsură ce ratele devin scadente, beneficiază în continuare de această facilitate pe durata derulării contractelor respective; cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului.”**

Norme metodologice:

*16. Pentru contribuabilii care au optat la momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor pentru impunerea veniturilor aferente contractelor cu plata în rate până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, veniturile și cheltuielile aferente*

*bunurilor mobile și imobile produse, lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificate în baza unui contract cu plata în rate, sunt impozabile, respectiv deductibile, pe măsură ce ratele devin scadente, pe durata derulării contractelor respective.*

Societatea susține că în mod eronat, organul de inspecție fiscală a stabilit că era obligată să înregistreze veniturile realizate în baza unor contracte de vânzare – cumpărare de active încheiate în anul 2009, la data autentificării contractelor fără a ține seama de clauzele contractuale care preved că vânzarea se consideră realizată în momentul plății integrale a prețului, ori potrivit pct. 16 din H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 19 alin (3) din Codul fiscal *veniturile și cheltuielile aferente bunurilor mobile și imobile produse, lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificate în baza unui contract cu plata în rate, sunt impozabile, respectiv deductibile, pe măsură ce ratele devin scadente, pe durata derulării contractelor respective* numai pentru contribuabilii care au optat la momentul livrării pentru acest mod de impunere până la data de 30 aprilie 2005 .

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. **În acest spirit**, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să **fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.**

Astfel, în ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia în contracte a fost menționat un pact comisoriu de grad IV, respectiv privilegiul vânzătorului pentru plata prețului care constituie o condiție suspensivă a vânzării nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

- societatea a încheiat la aceeași dată și procese verbale de predare-primire a activelor vândute, deci a dat dreptul cumpărătorului să se comporte ca și proprietar de la data încheierii acestora;

- potrivit art. 942 din Codul civil *"Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic"* și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor însă acest principiu trebuie înțeles că nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de alta parte.

Astfel, potrivit art. 5 din Codul civil *"Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri"* or, potrivit dispozițiilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente iar voința juridică care sta la baza contractului să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Potrivit celor prezentate se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au repus veniturile obținute și neînregistrate de agentul economic verificat la data la care acestea au fost realizate (autentificarea contractelor de vânzare cumpărare și a proceselor verbale de predare-primire a activelor vândute) și nu la data întocmirii facturilor și au calculat diferența de profit impozabil aferent fiecărui trimestru deoarece la art. 34 Legea nr. 571/2003 precizează:

b) contribuabilii [...], au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel.

Așadar nu poate fi reținută susținerea contestatoarei că a respectat prevederile art. 19 din Codul fiscal și la sfârșitul anului 2009 a înregistrat întregul preț prevăzut în contract și a calculat impozitul aferent atâta timp cât avea obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

În ceea ce privește susținerea societății că echipa de inspecție fiscală nu a prezentat modul de determinare a sumei de vn lei și mai ales a celei de vna lei ca venit neînregistrat din vânzarea de active se constată că în mod corect echipa de inspecție fiscală a considerat că veniturile trebuiau înregistrate în trimestrul I 2009, în urma vânzării activelor către S.C. HB SRL și RD SRL (12.03.2009- data încheierii contractelor de vânzare cumpărare) ținând seama de valoarea în euro a contractelor, de cursul de schimb la acea dată și de veniturile înregistrate de societate în fiecare trimestru conform fișei contului 758 „alte venituri din exploatare”. Deasemenea pentru avansul încasat de la H NM BIT în data de 15.08.2008 s-a calculat o diferență nefavorabilă de curs valutar de dnf lei (..... lei/euro-....\*3,5483 lei/euro), astfel s-au stabilit veniturile neînregistrate în trimestrul I 2009 în sumă de vn lei iar la sfârșitul anului 2009 au mai rămas venituri neînregistrate în sumă de vna lei, așa cum reiese din anexa 1 ”Situția privind impozitul pe profit și accesoriile aferente”.

Deasemenea se reține că repunerea veniturilor în sumă de vn lei ca venit neînregistrat în trimestrul I 2009 nu a influențat baza impozabilă pentru impozitul pe profit pe total perioadă verificată ci de la un trimestru la altul și totodată calculul majorărilor de întârziere datorate, aferente impozitului pe profit datorat și neachitat la 25.04.2009.

Prin urmare, având în vedere cele anterior reținute, contestația SC"B" SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, în soluționarea favorabilă a cauzei neputând fi reținută nici trimiterea pe care societatea o face la adresa de răspuns a AFP V nr. .../03.04.2009 la adresa societății nr. .../31.03.2009 prin care solicita să i se confirme corectitudinea actelor emise în legătură vânzarea unor construcții, terenuri și servituti aferente, în care nu se face nici o referire la implicațiile operațiunilor respective din punctul de vedere al impozitului pe profit.

#### **B. 2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S3 lei:**

**cauza supusă soluționării DGF V prin compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina S.C."B" SRL obligația de plată în sumă de S3 lei cu titlul de taxă pe valoarea adugată prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ..... din 30.09.2011.**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr...../30.09.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție fiscală V au constatat următoarele:

a) în perioada verificată S.C."B" S.R.L. a beneficiat în baza notei de restituire.../23.12.2008 de rambursarea TVA în sumă de tr lei, aferentă următoarelor facturi fiscale:

tabel nr.1

Nr/data factură	Furnizor	Valoare totală	TVA
.../08.07.2008	S.C. A I	...0	...
...08.07.2008	S.C. A I	...	..
../09.09.2008	S.C. G.SRL P- NȚS.C. A I		.
<b>Total</b>		..	<b>tr</b>

- ulterior, aceste facturi au fost ștornate din evidența contabilă a S.C."B"SRL care a diminuat TVA deductibil în baza facturilor fiscale:



Nr/data factură	Furnizor	Valoare totală	TVA
.../20.02.2009	S.C. A I	-...	-...
..../22.12.2008	S.C. A I	-...	...
...../31052009	S.C. G.SRL P- NŢ	-...	-...
..../03.12.2009	S.C. G.SRL P- NŢ	...	-...
<b>Total</b>		....	<b>tr</b>

Această stare de fapt a determinat organul de inspecție fiscală să considere că achizițiile efectuate conform facturilor din tabelul nr. 1 (în baza cărora a beneficiat de rambursarea TVA în data de 23.12.2009) nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății așa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin urmare societatea nu putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă acestora și implicit de rambursarea sumei de tr lei motiv pentru care a calculat majorările de întârziere datorate de societate pentru perioada cuprinsă între data încasării TVA rambursat (31.12.2008) și data depunerii deconturilor în care au fost preluate operațiunile de ștornare pentru taxa pe valoarea adăugată rambursată în sumă de tr lei.

b) în data de 31.12.2008 S.C."B" S.R.L. a înregistrat factura fiscală nr. 1000886 emisă de S.C."BI" SRL P-N în sumă de .... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând „lucrări de amenajare spațiu PM”. Având în vedere că acest spațiu nu există în evidența societății și nici nu a înregistrat un punct de lucru în P-N la adresa respectivă, organul de inspecție fiscală a considerat că achiziția nu este efectuată în folosul operațiunilor taxabile așa cum prevede art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a exclus de la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

c) S.C."B"SRL a achiziționat active corporale fixe (clădiri, amenajări terenuri, echipamente și utilaje) în sumă de mfllei în luna ianuarie 2008 și în sumă de mf2 lei în luna mai 2008 de la S.C. HIT S.A., societate în insolvență, achiziții pentru care a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă) conform art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior o parte din aceste active au fost vândute către S.C.RD SRL și către S.C. HB SRL (clădiri, terenuri și amenajări terenuri)- operațiune scutită fără drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o parte au fost închiriate către S.C."BI" SRL – operațiune scutită fără drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. e) coroborat cu art. 126 alin. (9) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o parte au fost casate și desființate în baza procesului-verbal nr. 4/31.08.2009 iar restul se află în patrimoniul societății.

d) în perioada 15.06.2008-30.03.2009 societatea a înregistrat facturi pentru lucrări de investiții (reamenajare spații Lot ...) efectuate de S.C."BI" SRL în sumă de ..... lei, din care TVA deductibilă în sumă de t4 lei. O parte din aceste spații, în baza contractului de închiriere nr. .../31.03.2008 și a actelor adiționale nr. .../15.05.2008 și nr. .../31.03.2008 au fost închiriate către S.C. "BI" SRL.

Față de această stare de fapt, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea TVA aferentă achizițiilor de active corporale fixe cât și a lucrărilor de transformare și modernizare a activelor corporale fixe în baza prevederilor art. 149 alin. (1) lit. a) și lit.b), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit.c), alin. (4) lit.a) pct. 2 și lit d) și alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 54 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare în sumă de t5 lei pentru anul 2008 și în sumă de t6 lei pentru anul 2009.

Ca urmare pentru perioada verificată organul de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară de plată în sumă deT lei (... lei+ t5 lei+t6 lei) cu titlul de taxă pe valoarea

adăugată și a calculat majorări și penalități de întârziere datorate în sumă de m2 lei, respectiv p2 lei, datorate conform art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (7) și 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,**

► referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată art. 145 alin(2) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;**

În primul rând, așa cum am arătat și la pct. III B1 privind impozitul pe profit din prezenta decizie potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unor bunuri și/sau servicii pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora într-un scop economic taxabil în înțelesul legii fiscale.

În al doilea rând, se reține că, de la data aderării României la Uniunea Europeană, legislația română în materie de TVA a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

Astfel, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În hotărârea data în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină declarația persoanei în cauză că desfășoară activitate economică dând naștere la activități taxabile.

În acest sens, potrivit legislației interne, care transpune legislația comunitară în materie, persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de bunuri și/sau servicii efectuate în vederea realizării unor operațiuni impozabile, dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența

comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din legislația fiscală internă și jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, justificarea exercitării dreptului de deducere la momentul achiziției de bunuri și servicii este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea scopului unei achiziții pentru operațiunile sale taxabile din punct de vedere al TVA.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- în baza facturilor nr. .../08.07.2008, nr. .../08.07.2008, nr. .../ 09.09.2009 și nr. .../31.12.2008 a achiziționat bunuri/servicii de la diverși furnizori în baza cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ss lei din care suma de tr lei i-a fost rambursată cu nota de restituire nr..../23.12.2008.

- în baza facturilor nr. .../22.12.2008, nr. .../20.02.2009, 2./31.05.2009, nr. .../03.12.2009 și nr..../23.06.2011(anexată în xerocopie la dosarul cauzei de către contestatoare deși a fost emisă ulterior perioadei supuse inspecției fiscale contestate) societatea ștornează achizițiile de mai sus și diminuează TVA deductibilă aferentă în sumă totală de ss lei.

Emiterea facturilor de ștornare demonstrează că operațiunile facturate inițial nu s-au realizat în fapt, societatea exercitându-și dreptul de deducere a taxei fără a putea demonstra că scopul achizițiilor în cauză au fost în folosul operațiunilor sale taxabile și pe cale de consecință se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina contestatoarei obligațiile suplimentare de plată cu titlul de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzile în sumă de d lei și penalitățile de întârziere în sumă de 10.772 lei aferente taxei pe valoarea adăugată restituită fără just teimei în data de 23.12.2008.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei conform căreia TVA din factura de modernizare a spațiului din P-Nconsiderată nedeductibilă la control și inclusă în obligația suplimentară de plată în sumă de S3 lei nu mai poate fi repusă deoarece a fost ștornată cu factura nr. ...8/23.06.2011 (anexată în xerocopie la dosar) și declarată la organul fiscal deoarece taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei nu a fost admisă la deducere conform facturii nr. 1000886/31.12.2008, perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește TVA este 01.10.2008-31.03.2011, iar factura ... a fost emisă în data de 23.06.2011 ulterior perioadei pentru care s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată prin Decizia de impunere nr. F VS ..../30.09.2011, această stare de fapt (existența facturii nr. ...8/23.06.2011) rămânând valabilă pentru înregistrarea în evidența contabilă a societății a diferențelor stabilite la control conform dispoziției de măsuri.

Totodată, în soluționarea favorabilă a a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei conform căreia organul de inspecție fiscală a efectuat reverificarea perioadei supuse inspecției fiscale anterioare deoarece la control s-a constatat că în perioada verificată societatea a ștornat facturi care au fost acceptate anterior la deducere și în baza lor s-a restituit suma de tr lei în data de 23.12.2008.

Societatea mai susține că organul de inspecție fiscală nu a reconsiderat și facturile prin care a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor și pentru care ulterior s-au emis facturi de ștornare (nr. .../15.08.2008 - TVA în sumă de ... lei,

nr. .../31.12.2008 – TVA în sumă de ... lei, nr. .../06.03.2009 - TVA în sumă de ..., nr..../17.03.2009-TVA în sumă de -...(din factura .../15.08.2008) nr..../29.05.2009 -TVA în sumă de -...(din factura nr. .../31.12.2008);

Din analiza facturilor enumerate mai sus precum și a referatului cu propuneri de soluționare a cauzei se rețin următoarele:

-fact. nr. .../15.08.2008 în sumă totală de 416.500 lei din care TVA în sumă de ... lei reprezintă avans vânzare cumpărare imobile antecontract 1518/15.08.2008 și care a fost ștornată prin factura.../07.03.2009 cu valoare totală 0 (zero) când s-a facturat contravaloare utilaje conform contractului nr. 2/12.03.2009;

- fact. nr. .../31.12.2008 în sumă totală de .... lei reprezintă avans vânzare cumpărare imobile antecontract din 29.12.2008 și care a fost ștornat prin factura.../29.05.2009 în valoare de -... lei din care TVA în sumă de -... când s-a facturat contravaloare clădire -scutit de TVA, și factura nr. .../23.06.2011 în valoare totală de -94pc1 din care TVA în sumă de -9pc1 lei conform contractului nr. 2/12.03.2009;

-factura .../06.03.2009 în sumă totală de 229.670 lei din care TVA în sumă de ... lei reprezintă contravaloare utilaje lot hidroizolatoare pentru care societatea era obligată să colecteze TVA la data facturării.

- în conformitate cu prevederile art. 134<sup>2</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal **“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

**(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

**a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;**

**b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator”** iar art. 150 alin (3) din același act normativ precizează: **“(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.”**

În concluzie orice contribuabil care înscrie taxa pe o factură este obligat la plata acesteia la data la care intervine exigibilitatea conform art. 134<sup>2</sup> citat mai sus, organul de inspecție fiscală neavând nici o competență să stabilească altfel. Prin urmare pretenția contestatoarei de a se diminua taxa pe valoarea adăugată cu suma de 133.570 lei ( conform. anexa 3 corectată) nu are nici o bază legală și nu are relevanță în soluționarea favorabilă a contestației.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută nici afirmația conform căreia în trimestrul I 2009, conform anexei 3 s-a colectat deja tva din facturile de avans înregistrate în trim. II-2008 și trim. I -2009 deoarece organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a facturat livrarea de active la data predării efective a acestora către beneficiari conform art. 155 alin. (1) coroborat cu art. 128 alin. (3) lit.a) din codul fiscal.

► referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 551.065 lei stabilită suplimentar de plată ca urmare a ajustării TVA aferentă achizițiilor de bunuri destinate efectuării de operațiuni scutite fără drept de deducere se fac aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale normelor metodologice de aplicare ale acesteia aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel:

#### **“Art. 126**

##### **Operațiuni impozabile**

**(9) Operațiunile impozabile pot fi:**

**c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”**

#### **„Art. 149**

**(1) În sensul prezentului articol:**

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de**

întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) *Perioada de ajustare începe:*

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

*Norme metodologice:*

54 (4) *Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. [...].*

(10) *În vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate să țină un registru al bunurilor de capital, în care să evidențieze pentru fiecare bun de capital astfel cum este definit la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, următoarele informații:*

a) *data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;*

b) *valoarea (baza de impozitare) a bunului de capital;*

c) *taxa deductibilă aferentă bunului de capital;*

d) *taxa dedusă;*

e) *ajustările efectuate conform art. 149 alin. (4) din Codul fiscal.”*

„ Art. 141

**(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

**e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:**

**1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;**

**2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;**

**3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;**

**f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”** 1

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.**

Din actele normative citate mai sus se reține că persoanele impozabile care au beneficiat de dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor destinate efectuării de operațiuni scutite fără drept de deducere prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligate săși ajusteze taxa conform art. 149 dacă nu au optat pentru taxarea acestora printr-o notificare depusă la organul fiscal competent.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că S.C."B"SRL a efectuat, în anul 2008 achiziții de active corporale fixe (clădiri, terenuri și utilaje) de la S.C. HIT S.A., societate în insolvență pentru care a aplicat măsurile de simplificare conform art. 160 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal ignorând faptul că livrarea de construcții vechi este operațiune scutită conform art. 141 alin. (2) lit. f) din același act normativ.

Organul de inspecție fiscală a constatat că o parte din aceste active au fost vândute către alte societăți, o parte au fost închiriate, o parte au fost casate și desființate iar restul se regăsesc în patrimoniul, societatea neprocedând la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru bunurile destinate operațiunilor scutite fără drept de deducere.

Conform anexei 5 la RIF nr...../30.09.2009 "Situția privind TVA ajustată aferentă achizițiilor de la S.C. HIT SA cu taxare inversă" rezultă că organul de inspecție fiscală a ajustat taxa pe valoarea adăugată în sumă de 99.174 lei pentru livrările de construcții, amenajare teren și terenuri livrate în anul 2009 către S.C. HB SRL, în sumă de 164.149 lei pentru livrările de construcții, amenajare teren și terenuri livrate către S.C.RD SRL în anul 2009, suma de 9.732 lei pentru bunurile casate și desființate și suma de 49.392 lei pentru bunurile închiriate din care suma de t5 lei aferentă anului 2008 .

Societatea invocând prevederile art. 141 alin. (2) și ale art. 160 din Codul fiscal coroborat cu pct. 82 alin. (1) din H.G. 44/2004, contestă ajustarea TVA aferentă facturilor de achiziții active corporale fixe de la S.C. HIT SA susținând a fost scutită de TVA și operațiunea de achiziționare efectuată în anul 2008 iar asupra corectitudinii înregistrărilor efectuate în legătură cu aceste imobile s-a exprimat și AFP V prin adresa nr. ...40/03.04.2009.

Aceste afirmații nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece la data achiziționării (ianuarie 2008 și mai 2008) societatea a aplicat măsurile de simplificare -"taxarea inversă" prevăzute de art. 160 alin. (2) lit. b) și *înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator pentru orice situații în care se aplică taxare inversă iar AFP V prin adresa nr. ...40/03.04.2009 se referă la aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal fără a face vreo referire la faptul că la achiziția activelor fixe în cauză societatea avea sau nu dreptul să aplice taxarea inversă.*

Conform anexei nr. 4 la RIF nr...../30.09.2009 „Situția privind TVA ajustat aferent lucrărilor de modernizare executate de S.C."BI" SRL la construcțiile date spre

închiriere S.C."BI" SRL" taxa pe valoarea adăugată ajustată în anul 2009 este în sumă de 223.139 lei la stabilirea căreia organul de inspecție fiscală a ținut seama de valoarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pe baza facturilor emise de S.C."BI" SRL, Anexanr. 1 Proces verbal de predare primire a lotului Termoizolatoare, suprafața închiriată conform contractului de închiriere nr. 2 a actelor adiționale la acesta dar și de termenul de valabilitate de un an al autorizației de construcție eliberată de Primăria V și care nu a mai fost reînnoită.

Din anexa nr. 4 rezultă că ultima factură pentru aceste transformări și modernizări a fost emisă în martie 2009 așadar nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății conform căreia „era o investiție în curs la data efectuării controlului urmând a fi finalizată în cursul lunii octombrie 2011”, fără a demonstra cu documente motivul pentru care nu s-a efectuat recepția definitivă a lucrării terminate la data de 30.03.2009 (ultima factură). Prin urmare, singura dovadă obiectivă furnizat de societatea contestatoare vis-a-vis de tratamentul aplicat acestor lucrări sunt înregistrările contabile pe care ea însăși le-a efectuat, respectiv le-a tratat ca investiții în curs încă aproximativ 3 ani de la terminarea lucrărilor fără nici o justificare legală.

Referitor la activele corporale casate, conform art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, când un bun de capital (cladire, utilaj, echipament, calculator etc.) își încetează existența prin casare în cadrul perioadei de ajustare (20 ani sau 5 ani, după caz), legea fiscală obligă persoana impozabilă să-și ajusteze în favoarea statului taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, independent de motivele care au determinat conducerea persoanei impozabile respective să ia măsura casării, chiar dacă ea este justificată economic (uzura fizică sau morală a echipamentului, schimbarea profilului de activitate și renunțarea la bunurile care nu-și mai găsesc utilitatea în noua activitate).

Astfel, chiar și în situația în care societatea contestatoare ar fi intenționat și ar fi dovedit organelor fiscale că achiziția imobilelor a fost făcută în scopul realizării unor operațiuni taxabile (ceea ce nu este cazul în speță), încetarea existenței clădirilor prin demolarea conduce la aplicarea mecanismului de ajustare prevăzut de art. 149 din Codul fiscal.

În ceea ce privește mențiunea societății că începând cu data de 1 octombrie 2011 a optat pentru „închirierea acestor spații cu TVA” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a speței, consecințele ce decurg din depunerea acestei notificări la organul fiscal având relevanță pentru operațiunile ce se vor desfășura după această dată și privește numai construcțiile sau părțile de construcții nominalizate în notificare.

Prin urmare, având în vedere cele anterior reținute, contestația S.C."B"SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere

**B.3. Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de m+plei din care S2 lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și s4 lei aferente taxei pe valoarea adăugată, pe care societatea le contestă în totalitate.**

**În fapt**, din analiza documentelor anexate se reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit, diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de S1 lei și de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S3 lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă totală de m+plei din care S2 lei aferente impozitului pe profit (pentru perioada 25.04.2009-21.09.2011) iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s4 lei (perioada 25.01.2009-21.09.2011), în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art. 119, 120 și 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**-art. 119**

**„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.**

**- art. 120 „(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere,**

**începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.**

**- art. 120<sup>1</sup> (introdus prin art. II alin. (2) din OUG nr. 39/2010)**

**„Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-au reținut ca datorate obligațiile fiscale principale în sumă de "OF" lei cu titlul de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată precum și faptul că prin contestația formulată nu se aduc critici cu privire cote, mod de calcul și perioada pentru care au fost calculate majorările de întârziere conform principiului de drept consacrat „secundarul urmează principalul „se reține că S.C."B"SRL datorează și obligațiile fiscale accesorii stabilite suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. F VS ...../30.09.2011.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus și în conformitate cu prevederile art.119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se va respinge contestația pentru **sumă de m+plei** din care **S2 lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și **s4 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

**B.4. Referitor la contestația formulată de S.C."B"S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ...../30.09.2011, Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. V, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată, S.C."B"S.R.L. neaducând nici un argument în susținerea cauzei.**

**În fapt,** S.C."B"S.R.L. contestă **Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ...../30.09.2011**, fără a aduce argumente și fără a prezenta documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală și consemnată în acest act administrativ fiscal.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art. 206, alin. (1) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, unde se prevede :

„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]**

coroborat cu prevederile pct. 1.11 lit. b din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,**

și pct. 2.5 din același act normativ:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. "B" S.R.L. deși contestă



**Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ...../30.09.2011**, nu aduce argumente și documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară celei constatată de organele de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat această dispoziție de măsuri.

**B.5. Referitor la contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr...../30.09.2011, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului V se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală nu reprezintă act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.**

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prevede la:

- art. 205 alin. (1)- *"împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestație potrivit legii"*;

- art. 110 alin. (3) - *"titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală"*,

- art. 21 alin. (1)- *Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal"*.

- art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale"*.

- art. 85 alin (1) *"impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc:... prin decizie emisă de organul fiscal..."*, -

- art.109 (2): *"la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere"*, decizia de impunere reprezentând actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare prevede că: *"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori aceasta modifică baza de impunere"*, iar art. 88 prevede că: *"sunt asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoare adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

d) *procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art.168 alin. (2)"*.

Potrivit art. 209 alin. (1) lit. a) din același act normativ, direcțiile generale ale finanțelor publice județene unde contestatorii își au domiciliul fiscal pot soluționa doar: *"contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziția de măsuri"*.

În fapt, S.C."B" S.R.L. contestă raportul de inspecție fiscală nr...../30.09.2011 încheiat de D.G.F.P. V A.I.F. Serviciul Inspecție fiscală 3.

Se reține că, raportul de inspecție fiscală nr...../30.09.2011 a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS nr. ..../30.09.2011 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ..../30.09.2011 care reprezintă titlul de creanță, respectiv act administrativ fiscal asimilat titlurilor de creanță împotriva cărora se poate formula contestație potrivit articolelor de lege mai sus citate de unde rezultă cu claritate faptul ca raportul de inspecție fiscală nu poate fi contestat.

Dealtfel la pct. 5 Dispoziții finale al Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F VS ...../30.09.2011 și în Dispoziția privind măsurile stabilite

de inspecția fiscală nr. ..../30.09.2011 emise în baza raportului de inspecție fiscală nr...../30.09.2011, se prevede că împotriva celor două acte administrativ fiscale se poate face contestație potrivit art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care se depune în termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Întrucât societatea a formulat contestație împotriva raportului de inspecție fiscală nr...../30.09.2011, și conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007 cu modificările și completările ulterioare, raportul de inspecție fiscală nu este susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din același act normativ, urmează să fie respinsă contestația referitoare la acest capăt de cerere ca inadmisibilă.

**B.6. Referitor la contestația formulată împotriva Măsurii sechestrului asiguratoriu nr. ..../...../17.10.2011, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin organele sale de soluționare, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestația formulată societatea arată că formulează contestație împotriva Măsurii sechestrului asiguratoriu nr. ..../...../17.10.2011 fără a mai face vreo precizare în acest sens.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (11) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

*“(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172 iar art. 172 din același act normativ la alin. (4): „Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență”.*

Conform prevederilor legale citate mai sus, contestația formulată împotriva măsurilor asiguratorii se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență motiv pentru care DGFP V prin compartimentul de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere neavând competență materială.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 207 alin.(1), art. 209 alin. (1) lit. a), art. 210 și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, se:

#### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C."B" S.R.L. V cu sediul social în V str.... nr. (corp clădire ..), județul V împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru **suma de S lei** din care:

- **S1 lei – impozitul pe profit;**
- **S2 lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S3 lei – taxă pe valoarea adăugată;**
- **s4 lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C."B" S.R.L. V cu sediul social în V str. Metalurgiei nr. (corp clădire C), județul V împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ..../30.09.2011.

3 Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de S.C."B" S.R.L. V cu sediul social în V str. Metalurgiei nr. (corp clădire C), județul V împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr...../30.09.2011.

4. În ceea ce privește contestația împotriva Măsurii sechestrului asiguratoriu nr. ..../...../17.10.2011 soluționarea acestui capăt de cerere nu se află în competența Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul DG.F.P. V, aceasta revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

5. Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie celor în drept.

6. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, potrivit art. 210 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat în anul 2007 și poate fi atacată, la Tribunalul V în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**