



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199754  
Fax : + 021 3368548  
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 139/2012  
privind soluționarea contestației formulate  
de S.C. .X. SRL din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.907.417/25.08.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./23.08.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.907.417/25.08.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. SRL din .X., str. X, nr.X, județul .X., J04/X/2005, CUI RO X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./31.05.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.05.2011 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere calculate la impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere calculate la impozitul pe profit în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./31.05.2011, respectiv în data de **27.06.2011**, așa cum rezultă din mențiunea olografă a reprezentantului societății inserată pe adresa de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **26.07.2011**, conform amprentei ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației, S.C. .X. SRL .X. se afla la poziția nr.X în Anexa nr.2 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011, din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207, alin.(1) și art.209, alin.(1), lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. SRL .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL .X. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.05.2011.

Contestatoarea solicită exonerarea de la plata obligațiilor fiscale suplimentare de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./31.05.2001, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.05.2011 și anularea parțială a constatărilor pentru urmatoarele considerente:

A. Impozit pe profit:

1). Referitor la pct. 1) - Cheltuieli la obiectivul „ Instalație de fabricare a îngrășămintelor complexe DAP " care se recunosc ca cheltuieli ulterioare,

contestatoarea susține că organele de control au respins la deducere cheltuielile în valoare de .X. lei efectuate de societate cu lucrările de revizie și reparații la Instalația de fabricare a îngrășămintelor complexe DAP (contabilizate în luna decembrie 2009), pe considerentul că lucrările executate au făcut obiectul modernizării instalației în vederea aplicării unei tehnologii noi de fabricare a sortimentelor de îngrășăminte NP și NPK, fapt pentru care s-au verificat necesitatea, oportunitatea, realitatea și legalitatea operațiunilor prin prisma tuturor documentelor care au stat la baza efectuării reparațiilor.

Față de constatările organului de control, respectiv că lucrările efectuate la instalația DAP nu au avut ca scop asigurarea continuității în funcționare a instalației, SC .X. SRL consideră expunerea organului de control ca fiind „ lipsită de orice logică, prin faptul că societatea nu avea nevoie să ia în folosință această instalație DAP (destul de corodată) pentru a o repara și repune în parametri tehnici de funcționare și exploatare, dacă se urmărea achiziționarea unei noi instalații tehnologice DAP, așa cum a concluzionat organul de control, fără să prezinte argumente și documente concrete la ceea ce susține și nu doar supoziții".

Societatea susține că respingerea la deducere a cheltuielilor în valoare de .X. lei este lipsită de obiect și contravine dispozițiilor legii, din următoarele considerente:

Instalația de fabricare a îngrășămintelor complexe - DAP a fost conservată pe o perioadă relativ mare de timp (2004 - 2009) pe platforma industrială .X., într-un mediu chimic în care acționează agenți chimici poluanți, ceea ce a determinat corodarea avansată a unor componente și echipamente din cadrul instalației tehnologice DAP, fiind necesară înlocuirea lor.

Înlocuirea acestor componente uzate la instalația DAP (fără de care instalația nu putea fi repusă în parametri tehnici de funcționare și exploatare) a constituit unul din argumentele în baza căruia organul de control a echivalat lucrările de revizie și reparații efectuate la această instalație, cu modernizarea adusă instalației în vederea aplicării unei tehnologii noi de fabricare a îngrășămintelor complexe NP și NPK.

Un alt argument prin care organul de control a echivalat lucrările de reparații efectuate la instalația DAP, cu modernizarea adusă instalației și aplicarea unei tehnologii noi de fabricare a îngrășămintelor complexe NP și NPK, se referă la modificarea parametrilor tehnici ai instalației și optimizarea procesului de fabricație a îngrășămintelor prin folosirea materiilor prime diferite, respectiv: uree și MAP" .

Față de acestea, SC .X. SRL susține că argumentele invocate de organul de control prin care a echivalat lucrările de revizie și reparații efectuate la instalația DAP, cu modernizarea adusă instalației, nu sunt

relevante în cazul de față, prin faptul că lucrările de revizie și reparații la instalația tehnologică, s-au executat în vederea restabilirii stării tehnice și a parametrilor de funcționare avuți anterior, în conformitate cu prevederile cap. I "Imobilizări supuse amortizării" lit. A "active corporale", pct. 9, alin. 3 și alin. 4 din H.G. nr. 909 / 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

De asemenea, societatea susține că „lucrările de revizie și reparații în valoare de .X.,00 lei au fost efectuate de societate în scopul restabilirii stării tehnice avută anterior de instalația DAP și faptul că sorturile de îngrășăminte complexe NP și NPK s-au fabricat începând cu anul 1997, după modernizare instalației de către firma franceză .X. .X., ceea ce demonstrează că aprecierile și supoziții făcute de organul de control, cu referire la modernizarea instalației DAP în anul 2009, nu au bază legală pentru impozitarea cheltuielilor cu reparațiile suportate de societate”.

De asemenea, contestatoarea susține că în urma reparațiilor efectuate în anul 2009, instalația DAP nu produce alte sortimente de îngrășăminte complexe față de cele rezultate în urma modernizării instalației în anul 2007, ceea ce confirmă faptul că cheltuielile efectuate în acest sens au avut ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și nu modernizarea instalației DAP.

2). Referitor la pct. 4) - Cheltuieli cu marfa declasată stabilite nedeductibile fiscal la prezenta inspecție fiscală, contestatoarea susține cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în valoare de .X. lei reprezentând c/valoare marfă degradă în procesul de fabricație a îngrășămintelor complexe din exercițiul financiar 2006, că aceasta a fost constatată în procesul verbal al produselor neconforme - reclasate nr. .X./2006 și contravine prevederilor art. 21, alin.(3), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin faptul că marfa degradată (care provine din căzături la ambalare, manipulare, depozitare, livrare și prin deteriorarea ambalajului), se încadrează în procentul de perisabilități prevăzut în normativele tehnice de fabricare a îngrășămintelor chimice și, nicidecum nu poate face obiectul prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cum eronat a stabilit organul de control fiscal.

3). Referitor la pct. 10) - Corectarea veniturilor la data realizării livrării urmare a regularizărilor de preț efectuate ulterior, SC .X. SRL susține că prin factura seria AMFF nr. .X./31.10.2008, în valoare de .X. lei, din care

.X. lei TVA emisă de S.C. .X. SRL către S.C. .X. S.A. .X., a fost facturată o reaşezare a preţului de producţie la fabricarea ureii, la data emiterii facturii, menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producţia de îngrăşăminte chimice din primele nouă luni de funcţionare a anului 2008, sumă pe care organul de control a distribuit-o la livrările de uree efectuate în trim. I, trim. II şi trim. III 2008 către S.C. .X. S.A. .X..

Petenta susţine că prevederile de la pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 în baza cărora organul de control a corectat veniturile societăţii obţinute din livrarea ureii la S.C. .X. S.A. .X. pe primele nouă luni ale anului 2008 cu suma .X. lei din factura seria AMFF nr. .X./31.10.2008 se referă doar la erorile de înregistrare a veniturilor sau omisiunile la înregistrarea veniturilor, ceea ce în cazul de faţă nu se justifică, prin faptul că suma înscrisă în factura analizată de control, constituie o reaşezare a preţului de producţie la fabricarea ureii, la data emiterii facturii, menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producţia de îngrăşăminte chimice din primele nouă luni de funcţionare a anului 2008, sumă pe care societate a cuprins-o în baza de impozitare la calculul profitului impozabil şi a impozitului pe profit (la data emiterii facturii) în conformitate cu art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare, respectiv în anul fiscal 2008.

#### B. Taxa pe valoarea adăugată

1). Referitor la pct.1) - TVA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la achiziţia unui condensator de carbamat cu factura nr. .X./24.12.2008 emisă de SC .X. SA, contestatoarea susţine că organul de inspecţie a ignorat documentele în baza cărora a fost achiziţionat utilajul de către SC .X. SRL şi fără să deţină expertiza în domeniul instalaţiilor chimice şi de asemenea fără să apeleze la serviciile unui expert tehnic - ISCIR (în cazul de faţă), aşa cum prevăd dispoziţiile art. 55 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare şi dispoziţiile pct.53.1 din H.G. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, fundamentându-şi decizia de neacceptare la deducere a taxei de .X. lei din factura fiscală nr. .X. din 24.12.2008, pe faptul că utilajul nu poate fi exploatat în procesul de fabricaţie al îngrăşămintelor complexe, întrucât nu există expertiza tehnică privind starea de funcţionare a utilajului din partea unei instituţii ISCIR.

Contrar aprecierilor efectuate de organul de control cu privire la nelegalitatea achiziţionării condensatorului de carbamat E 202, petenta susţine că utilajul a fost achiziţionat în vederea exploatării în procesul tehnologic de fabricare a îngrăşămintelor chimice, fiind achiziţionat legal cu

documentele justificative pentru operațiuni taxabile, fapt pentru care a dedus legal TVA de .X. lei din factura fiscală nr. .X. din 24.12.2008, în conformitate cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) și art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2). Referitor la pct.2) - TVA stabilită suplimentar temporar ca bază de calcul pentru majorări, pentru achiziția unei instalații de sulfat de amoniu de la SC .X. SRL, contestatoarea consideră lipsite de obiect constatările organului de control, prin care a amânat la deducere taxa în valoare de X lei pe perioada în care societatea a achitat sumele din facturile de avans, respectiv august 2008-februarie 2009, la care a calculat majorări de întârziere pentru neplata TVA la bugetul de stat.

SC .X. SRL susține că prin raportare la dispozițiile art. 134<sup>2</sup>, alin.(1) și alin.(2), lit. a), art.145, alin.(1), și art.146, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei, ceea ce în cazul de față, momentul exigibilității taxei la furnizor îl constituie data emiterii facturilor de avans și nicidecum data încasării avansurilor, iar atribuirea cumpărătorului (SC .X. SRL) a dispozițiilor art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care se referă în mod expres la exigibilitatea taxei pentru livrările de bunuri și prestările de servicii la furnizor, constituie o apreciere care defavorizează societatea.

3).Referitor la pct.3) - TVA fără drept de deducere, pentru avansul nejustificat consemnat în factura nr..X./24.12.2008 emisă de SC .X. SA, contestatoarea susține că organul de control a respins la deducere taxa în valoare de .X. lei din factura de avans nr. .X./24.12.2008 emisă de S.C. .X. S.A. .X. pentru achiziționarea a doua Turbine de gaz tip QDR70 cu cazan recuperator de la firma X CO LTD din China, prin S.C. .X. S.A. .X. în baza contractului nr. .X./06.11.2007 și a Amendamentului la contract din 24.12.2008, prin care a fost introdusă a treia parte SC .X. SRL, care și-a asumat drepturile și îndatoririle din contract.

Petenta susține că respingerea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura de avans nr..X./24.12.2008 emisă de S.C. .X. S.A. .X., este lipsită de obiect și contravine dispozițiilor art. 134<sup>2</sup>, alin.(2), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organul de control refuzând să recunoască operațiunea de facturare a avansului pentru aceste echipamente tehnologice, fapt pentru care a respins la deducere taxa din factura de avans, deși factura de avans a fost achitată în totalitate de SC .X. SRL la furnizor.

4).Referitor la pct. 4) - TVA fără drept de deducere, pentru partea de echipamente care nu a intrat în gestiune în cazul achiziției unor echipamente SPIG, contestatoarea susține că organul de control a amânat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe care a dedus-o din factura fiscală nr. .X./20.04.2009, pentru achiziționarea de echipamente SPIG, pe perioada aprilie - iulie 2009, calculând majorări de întârziere pentru neplata TVA la bugetul de stat, pe motivul că societatea a recepționat echipamentele achiziționate SPIG ulterior și că atunci a intervenit faptul generator.

Prin contestația formulată contestatoarea susține că în conformitate cu dispozițiile art. 145, alin.(1) și art.146, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei, ceea ce în cazul de față, momentul exigibilității taxei la furnizor îl constituie data emiterii facturii fiscale nr. .X./20.04.2009, prin care s-a livrat echipamentul SPIG și nicidecum data întocmirii notelor de intrare recepție.

5). Referitor la pct.5) - TVA colectată stabilită suplimentar temporar ca bază de calcul pentru majorări pentru facturarea cu întârziere a unor diferențe de preț aferente livrărilor către SC .X. SA, SC .X. SRL consideră constatarea organului de control lipsită de obiect și contrar prevederilor art.134, alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin faptul că suma trecută în factura seria AMFF nr. .X./31.10.2008 a constituit o reasezare a prețului de producție la fabricarea ureii la data emiterii facturii, menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producția de îngrășăminte chimice din primele nouă luni de funcționare a anului 2008, fapt pentru care taxa de .X. lei a fost cuprinsă în TVA colectată în luna octombrie 2008, conform art.126, art.128 și art.134, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv în anul fiscal 2008.

Față de cele de mai sus, SC .X. SRL susține anularea parțială a deciziei de impunere contestată și exonerarea de la plata sumei de .X. lei.

**II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la SC .X. SRL, care a cuprins perioada 15.04.2005 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată nr..X./31.05.2011 în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.05.2011.**

Prin Decizia de impunere contestată s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **.X. lei**, din care :

- .X. lei - impozit profit
- .X. lei - majorări de întârziere
- .X. lei - penalități impozit profit
- .X. lei -TVA de plată
- .X. lei - majorări de întârziere TVA
- .X. lei - penalități TVA
- .X. lei - impozit pe dividende persoane fizice
- .X. lei - majorări de întârziere impozit pe dividende
- .X. lei - penalități impozit pe dividende
- .X. lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - majorări de întârziere și penalități contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, din care societatea contestă suma de **.X. lei**.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

#### A. Impozit pe profit

1). În urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2009 cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei prin corectarea contului 2311 denumit „Modernizare instalație DAP pentru producere NP + NPK utilizând MAP sau TSP”, reprezentând lucrări efectuate în anul 2009 la obiectivul „Instalație de fabricare a îngrășămintelor complexe-DAP”.

Cu privire la natura lucrărilor efectuate la instalația DAP au fost prezentate următoarele documente:

- Decizia .X./07.05.2009 pentru executarea lucrărilor de revizie și reparații ale utilajelor, clădirii și scheletului metalic din instalația DAP în vederea repornirii obiectivului prin care se nominalizează “echipa pentru coordonarea, executarea și recepția lucrărilor de revizie, reparație și conservare a utilajelor și construcțiilor din instalația DAP” și se stabilesc sarcinile și atribuțiile personalului.

- Decizia nr..X./11.08.2009 privind modul de efectuare a recepției lucrărilor executate în perioada reviziei generale a instalațiilor din cadrul SC .X. SRL Bacau –.X..



- Hotărârea nr.49/27.07.2009 a Consiliului de Administrație ce prevede la pct. 2 luarea „la cunoștință despre stadiul lucrărilor de reparații la instalația DAP”.

Aceasta este însoțită de „Informare privind stadiul realizării lucrărilor de reparații în vederea repornirii instalației DAP” ce conține o prezentare generală a instalației, stadiul lucrărilor, graficul de lucrări de revizie și reparații în vederea repornirii instalației DAP și costurile reabilitării instalației DAP, după cum urmează:

o “Instalația DAP nu a mai funcționat din anul 2004. După oprirea ei în anul 2004, datorită lipsei de personal nu s-a efectuat o conservare corespunzătoare a utilajelor...”

o “Repornirea instalației DAP se face utilizând o tehnologie nouă, care presupune folosirea ca materii prime uree și MAP...Aceasta presupune utilizarea utilajelor existente pe linia A de fabricație, linia comună de transport produs finit la depozit, partea de dozare materii prime și o serie de utilaje noi cum ar fi:

- Sistem de dizolvare, care presupune confecționarea unor serpentine de inox pentru abur și montarea lor în cele trei vase existente.

- Sistem de pulverizare în uscătoare granuloare, care presupune montarea unor pompe noi și confecționarea traseelor aferente acestor pompe cât și a rampei de pulverizare.

- Confecționarea unei benzi noi care transportă materiile prime de la cântarele dozatoare la vasul de dizolvare.

- Confecționarea unor tubulaturi de dirijare a materialului recirculat de la site, concasatoare și cicloane în granulatorul uscător ...”

Din documentele prezentate a rezultat că Instalația de fabricare a îngrășămintelor complexe-DAP a fost preluată inițial de la SC .X. SRL fără a fi folosită de SC .X. SRL, în baza Contractului de paza și conservare nr. 86/.X./11.04.2007. Ulterior în baza Contractului de luare în custodie nr. .X./30.04.2009, proprietarul - SC .X. SRL se obligă să cedeze custodelui - SC .X. SRL folosința acesteia, necesară desfășurării activității sale, “cu obligația întreținerii acestora și păstrării în starea în care au fost preluate”.

Conform informărilor efectuate de societate, organul de inspecție fiscală a constatat că din acestea rezultă că instalația este oprită din anul 2004 și nu a întreprins niciun demers în vederea conservării.

Prin Contractul de comodat nr. .X./15.06.2009, respectiv Contractul de comodat nr. .X./18.08.2009, SC .X. SRL își dă acordul ca SC .X. SRL să întreprindă toate activitățile necesare în vederea repornirii instalației de fabricare a îngrășămintelor complexe DAP, cu rămânerea în proprietatea comodatului pe toată perioada de derulare a contractului, sau în cazul

încetării contractului datorită declanșării procedurii de lichidare a comodatului, cu trecerea în proprietatea comodantului cu titlu gratuit dacă a fost amortizată complet, sau cu obligația acestuia de a achita diferența de bani rămasă neamortizată.

Organele de control au stabilit că lucrările nu sunt efectuate în vederea restabilirii stării inițiale de funcționare a instalației în asigurarea funcționării continue a instalației ci constituie o modernizare a instalației DAP pentru repornirea sa, cu modificarea parametrilor tehnici inițiali și cu schimbarea tehnologiei de fabricație față de cea preluată de la proprietar. Drept urmare, costul acestor lucrări se recunoaște ca o componentă a activului sub forma cheltuielilor ulterioare conform prevederilor pct.93, alin.(2) și art.94, alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ce se supun amortizării conform prevederilor pct.98, alin.(2) din OMFP nr.1752/2005, cu posibilitatea cedării către proprietar a investițiilor neamortizate.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de .X. lei înregistrate în luna decembrie 2009.

**2).** Din verificarea efectuată s-a constatat că în anul 2006 societatea a înregistrat în contul 6581 „Despăgubiri, amenzi, penalități” cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei în iunie 2006 și .X. lei în septembrie 2006) reprezentând „marfă declasată”, cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În timpul controlului, în baza art.94, alin.(3) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a formulat adresa nr..X./17.12.2010 prin care s-a solicitat justificarea deductibilității cheltuielilor înregistrate în contul 6581 în valoare de .X. lei, reprezentând “marfă declasată”, cu prezentarea documentelor justificative aferente operațiunii.

Prin răspunsul dat cu adresa nr..X./10.01.2011 societatea precizează că “s-a înregistrat în contabilitatea societății suma de .X. lei reprezentând diferență preț – marfă declasată – în baza procesului verbal de constatare a produselor neconforme reclasate nr..X./2006. Cheltuiala a fost tratată ca o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit impozabil, din eroare”.

Urmare a celor constatate, la control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu diferență de preț marfă declasată, conform prevederilor art.21, alin.(4), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3).** În urma inspecției fiscale s-a constatat că în luna octombrie 2008 SC .X. SRL a emis factura seria AMFF nr..X./31.10.2008 către SC .X. SA .X.

cu mențiunea „regularizare preț livrări uree” în valoare de .X. lei, din care TVA de .X. lei.

Conform documentului „Regularizare preț uree .X.” prezentat de SC .X. SRL, aceste regularizări se referă la perioada ianuarie-august 2008 și este rezultatul unei reglări de preț dintre prețurile facturate și prețurile de livrare actuale fiecărei perioade.

Referitor la acest aspect s-a solicitat în timpul controlului prin adresa nr..X./09.05.2011 justificarea necalculării impozitului pe profit în trimestrele I-III 2008 la nivelul prețurilor regularizate prin factura seria AMFF nr..X./31.10.2008, conform prevederilor art.19, alin.(1), art.34, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.13 din HG nr.44/2004.

Pentru a justifica necalcularea impozitului pe profit în trimestrele I-III 2008, societatea a făcut următoarele precizări:

- SC .X. SRL a declarat în trimestrele I-III 2008 impozit pe profit 0 deoarece avea înregistrată în evidența contabilă pierdere fiscală din anii anteriori în valoare de .X. lei, care se recupera prin profitul realizat la sfârșitul fiecărui trimestru;

- Regularizarea preț livrări uree facturată în luna octombrie 2008 a fost impozitată anual, declarându-se și achitându-se impozit pe profit aferent anului 2008 în valoare de .X. lei.

În baza art.19, alin.(1) coroborat cu prevederile art.34, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a procedat la corectarea veniturilor înregistrate în trimestrele I-III 2008 din livrarea de uree către SC .X. SA la nivelul prețurilor regularizate conform facturii seria AMFF nr..X./31.10.2008, până la momentul înregistrării acestora ( trimestrul IV 2008), rezultând venituri suplimentare după cum urmează:

- trimestrul I 2008: .X. lei,
- trimestrul II 2008: .X. lei,
- trimestrul III 2008: .X. lei,
- Total: .X. lei.

Profitul impozabil stabilit la control a condus la stabilirea de impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei și la calcularea de majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei în conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată și penalități de întârziere de .X. lei în baza prevederilor art.120<sup>1</sup>, alin.(1) și art.120<sup>1</sup>, alin.(2), lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

#### B. Taxa pe valoarea adăugată

1). La verificarea efectuată s-a constatat că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. .X./24.12.2008, în valoare totală de .X. lei (din care TVA deductibilă de .X. lei) emisă de SC .X. SA, reprezentând achiziția unui condensator de carbamat în valoare de .X. lei.

Pentru justificarea acestei achiziții, SC .X. SRL a prezentat următoarele documente:

- Contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./16.03.2007 încheiat între SC .X. SA, în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, privind achiziția utilajului "condensator de carbamat E 202" și actul adițional nr..X./18.12.2008;

- Referatul de necesitate privind achiziția unui condensator de carbamat de înaltă presiune în instalația de uree stripping/10.10.2008;

- Factura fiscală nr..X./24.12.2008;

- Procesul verbal de custodie privind utilajul X 202 încheiat în data de 24.12.2008 între SC .X. SA .X., SC .X. SRL .X. și SC X SA Onești, înregistrat la SC X SA sub nr..X./12.03.2009, în care se precizează achiziția de către SC .X. SRL a utilajului Condensator de carbamat E 202 de la SC .X. SA în baza contractului nr..X./16.03.2007, a actului adițional nr. .X./18.12.2008 și a facturii nr..X./24.12.2008 ;

- Procesul verbal de custodie nr..X./07.05.2010 încheiat în data de 06.02.2010 între SC .X. SRL Bacau și SC .X. SA Onești prin care se reconfirmă custodia utilajului Condensator de carbamat E 202 la SC .X. SA ;

- Actul adițional nr.X/11.02.2009 la contractul cadru din 15.03.2007 în care se prevede «prelungirea termenului de finalizare a programului de examinare, verificări și investigații a Condensatorului de carbamat, până la 15 martie 2011 ».

Verificarea vânzării Condensatorului de carbamat E 202 de SC .X. SA .X. către SC .X. SRL Bacau a făcut și obiectul verificării solicitate de DGAMC prin adresa nr. .X./25.11.2010, urmare a efectuării inspecției fiscale la SC .X. SA. S-a solicitat verificarea la SC .X. SRL Bacau a realității și legalității achiziției efectuată de către această societate de la SC .X. SA a utilajului « Condensator de carbamat tip E 202 » în valoare totală de X lei cu factura nr.000.X./24.12.2008. Prin această adresă se precizează că "s-a solicitat DGFP X efectuarea controlului încrucișat la SC .X. SRL, având ca obiect verificarea realității și legalității tranzacțiilor derulate cu SC .X. SA.

Urmare a acestei solicitări, în timpul controlului s-a efectuat control încrucișat și la SC X SA Onești (unde se afla în custodie utilajul condensator de carbamat). În urma verificării a fost întocmit Procesul verbal înregistrat la DGAMC sub nr..X./19.03.2011 prin care s-au constatat următoarele:

- Referitor la documentele de intrare ale utilajului Condensator de Carbamat E202 în custodia SC .X. SA Onesti, inclusiv transportul utilajului de la .X. SA, s-a constatat că în data de 24.10.2003 s-a încheiat contractul nr..X. /U/2003 între SC .X. SA Onești în calitate de vânzător și SC X SRL Tg. Jiu în calitate de cumpărător având ca obiect «Reparații utilaje și piese de schimb care vor fi aduse în X de beneficiar cu Aviz de expeditie ; Utilajele rămân în custodie, urmând ca R.K. să constituie obiectul anexelor la contract».

În baza contractului nr..X. /U/2003, în data de 05.03.2004 SC X SRL Tg.Jiu a trimis la SC .X. SA Onești utilajul « Condensator de carbamat 1600 mp» , iar în data de 16.12.2004 s-a încheiat procesul verbal nr. .X. /16.12.2004 între SC X SRL Tg.Jiu și SC .X. SA prin care s-a hotărât ca un număr de 5 utilaje, «proprietatea SC X SRL Tg.Jiu » să rămână în continuare în custodia SC .X. SA Onești. Printre utilajele enumerate se regăsește la poziția a 5-a « Condensator carbonat 1600 mp » - 1 bucată.

Din documentele prezentate de către SC .X. SA a rezultat că nu există nici un document de transport de la SC .X. SA la SC .X. SA ci de la X SRL Tg.Jiu către SC .X. SA .

- Referitor la proprietatea utilajului « Condensator de carbamat 1600 mp », SC .X. SA a prezentat organului de inspecție fiscală următoarele documente :

- adresa nr. X/14.02.2008 prin care SC X SRL comunică SC .X. SA faptul că « În urma custodiei încheiate între SC .X. SA și SC X SRL cu privire la 1 buc. E 201 și 1 buc. Condensator de carbamat, societatea noastră în urma preluării acestei custodii a devenit proprietara de drept a utilajelor mai sus menționate » ;

- contract prestări servicii nr.X/U/2008 încheiat la data de 12.09.2008 în baza comenzii beneficiarului nr. X/03.04.2008 între SC .X. SA Onești în calitate de prestator și SC X SRL Tg.Jiu în calitate de beneficiar având ca obiect la poziția 2 « C.I. 38102 - Expertizare Condensator de carbamat, desen CH X » ;

- adresa nr.X/10.12.2008 emisă de SC X SRL către SC .X. SA în care se precizează că « Referitor la contractul de prestări servicii nr.X/U/2008 ....societatea noastră a vândut utilajele care fac obiectul acestui contract și care se afla în custodie pe Platforma X către societatea .X. SRL care la rândul său a vândut aceste utilaje către SC .X. SA. Astfel vă comunicăm că proprietarul actual al acestor utilaje este SC .X. SA » . Cu adresele nr. X/10.12.2008 și X/12.12.2008 de revenire la adresa nr.X/10.12.2008, SC X SRL către SC .X. SA în care se comunică prestatorului că deși utilajele ce fac

obiectul contractului au fost vândute către SC .X. SRL, iar acesta la randul său către SC .X. SA, contractul rămâne valabil, costurile de expertizare și ISCIR-izare urmând a fi suportate în continuare de SC X SRL. După finalizarea lucrărilor de expertizare cumpărătorul final al utilajelor, SC .X. SA va trimite reprezentanți la sediul X pentru recepția utilajelor.

- adresa nr..X. /08.01.2009 emisă de SC .X. SA către SC .X. SA în care se aduce la cunoștința SC .X. SA că începând cu 18.12.2008 .X. a devenit proprietarul utilajului Condensator de carbamat tip E 202, desen CH X, prin achiziționare de la SC .X. SRL. De asemenea, se precizează că rămâne în continuare valabil contractul nr.X/U/2008 urmând a se continua colaborarea în vederea executării reparațiilor necesare ;

- procesul verbal de predare primire încheiat în data de 18.12.2008 între SC .X. SRL, în calitate de vânzător-predător, SC .X. SA, în calitate de cumpărător-primitor și SC .X. SA în calitate de prestator-primitor prin care se transferă dreptul de proprietate prin predarea-primirea utilajelor « 1 buc. condensator de carbamat tip E 202, desen CH.X » și « 1 buc. Tip E201, desen CH.XX-0 » începând cu data de 18.12.2008 ;

- procesul verbal de custodie privind utilajul CONDENSATOR DE CARBAMAT E 202 încheiat în data de 24.12.2008 între SC .X. SA .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SA Onești, înregistrat la SC .X. SA sub nr..X./12.03.2009, în care se precizează achiziția de către SC .X. SRL a utilajului Condensator de carbamat E 202 de la SC .X. SA în baza contractului nr..X./16.03.2007, a actului adițional nr..X./18.12.2008 și a facturii nr.X/24.12.2008 . Se menționează că acest document este semnat doar în dreptul următoarelor persoane : șef serv. - SC .X. SRL și șef departament vânzări - SC .X. SA cu mențiunea „ numai cu acordul SC X SRL TG JIU ”, fără a avea ștampila acestor societăți și fără a avea semnături și ștampile a SC .X. SA și SC X SRL TG JIU ;

- procesul verbal de custodie nr..X./07.05.2010 încheiat în data de 06.02.2010 între SC .X. SRL .X. și SC .X. SA Onești prin care se reconfirmă custodia utilajului Condensator de carbamat E 202 la SC .X. SA ;

- Referitor la existența faptică a utilajului Condensator de carbamat E202 și elementele de identificare ale utilajului-serie, număr, masa netă, documentație tehnică ISCIR, alte caracteristici, SC .X. SA a prezentat organului de control cartea tehnică a recipientului «CONDENSATOR DE CARBAMAT 1600 MP » tip E202, din care rezultă că acesta are numărul de fabricație X și este fabricat în anul 1989, are numărul proiectului de execuție CH-X și are o greutate de X tone.

Organul de inspecție fiscală a efectuat o cercetare la fața locului și a constatat că SC .X. SA are în incintă un utilaj care prezintă o placuță de identificare cu înscrierea numărului de fabricație X/1989. Verificarea faptică a utilajului condensator de carbamat a fost efectuată și de către DGFP .X.- Activitatea de inspecție fiscală conform Procesului verbal nr. X/26.11.2010 încheiat la SC .X. SA în care se menționează: „organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului și au constatat că cele două utilaje se află depozitate la SC .X. SA ”

Întrucât în documentele de intrare în custodia Uton a utilajului „ condensator carbamat X m2” nu se regăsesc date tehnice a acestuia privind seria, nr. fabricație, masa netă etc., la control nu s-au constatat elemente de legătură între documentele de intrare în custodia SC .X. SA a utilajului „condensator carbamat X m2” și documentele prezentate la control pentru perioada 2008-2009.

- Referitor la lucrările, verificările și investigațiile executate la acest utilaj; cine a efectuat aceste lucrări, cine a suportat costurile, valoarea acestora, documente întocmite, SC .X. SA a prezentat organului de inspecție fiscală fișa partenerului SC X SRL din care reiese faptul că SC .X. SA a emis două facturi fiscale către beneficiarul lucrărilor, astfel:

- factura seria BC UTN nr..X. /08.12.2008 în sumă totală de X lei din care TVA de X lei, emisă către SC X SRL Tg.Jiu reprezentând avans conform contract nr.X/12.09.2008 și comanda C.I.38101 « expertizare striper E201 » și comanda C.I.X «expertizare condensator de carbamat»; factura a fost achitată cu OP nr.X/30.09.2008 ;

- factura seria BC UTN nr..X. /25.05.2009 în sumă totală de X lei din care TVA X lei reprezentând lucrări parțiale la cele două utilaje, cu mențiunea pe factură « facturare cf. Pct.1 din contractul de prestări servicii X/U/2008 ». Această factură a fost achitată de către SC .X. SA cu OP nr. X/13.01.2011.

Pentru justificarea realității lucrărilor efectuate la cele două utilaje consemnate în factura fiscală nr..X. /25.05.2009, SC .X. SA a prezentat la control următoarele documente :

- Oferta de preț nr.X/25.05.2009 emisă de SC .X. SA către SC X SRL X în care se specifică prețurile pentru lucrările ce se vor efectua la cele două utilaje conform punctului X din contractul nr.X/U/2008 și care se regăsesc în factura .X. /25.05.2009, acceptată de ambele părți;

- Documentul « Tehnologie dezmembrare-probă hidraulică» în care se regăsește denumirea utilajului « CONDENSATOR DE CARBAMAT 1600 mp » și descrierea operațiilor executate, fără a specifica contravaloarea în lei: demontat 2 capace, demontat blinduri protecție, sudat 2 blinduri mari și

executat probă hidraulică ; documentul este întocmit în data de 20.01.2011 de către Departamentul Tehnologie al SC .X. SA ;

De asemenea, SC .X. SA a mai prezentat la control și Programul de examinări, verificări și investigații întocmit de SC .X. SA Onești pentru clientul SC X SA Tg.Jiu pentru utilajul Condensator de carbamat 1600 mp, precum și adresa ISCIR nr. X/17.12.2008 prin care se face cunoscut procedura de avizare a programul de examinări, verificări și investigații. Nu s-au prezentat documente care să ateste viza ISCIR asupra programului de examinări, verificări și investigații, nici pentru lucrările efectuate și facturate, de asemeni, nu s-au prezentat la control nici devize sau situații de lucrări semnate și acceptate de ambele părți care să justifice realitatea lucrărilor efectuate.

Având în vedere aspectele constatate privitor la utilajul «X E202», în timpul controlului, în baza art. 94, alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a solicitat justificarea realității și necesității achiziției utilajului « X E202» având în vedere următoarele aspecte :

- acest utilaj a fost transportat în incinta SC .X. SA Onești în anul 2004 și până la momentul efectuării controlului încrucișat (martie 2011) nu a înregistrat nicio modificare în structură ;

- întrucât în documentele de intrare în custodia Uton a utilajului „ condensator carbamat 1600 m2” nu se regăsesc date tehnice a acestuia privind seria, nr. fabricație, masa netă etc. la control nu s-au constatat elemente de legătură între documentele de intrare în custodia SC .X. SA a utilajului “condensator carbamat 1600 m2” și documentele prezentate la control din perioada 2008-2009.

- referitor la valoarea utilajului condensator de carbamat, reprezentanții legali ai SC .X. SA au răspuns că « nu se poate stabili valoarea reala » ;

Prin răspunsul dat cu adresa nr. X/16.05.2011 societatea precizează următoarele:

Referitor la necesitatea achiziției, așa cum reiese din "Referatul de necesitate" prezentat deja la control, asigurarea platformei chimice de la .X. cu acest utilaj se impunea ținând seama de importanța acestuia și de faptul că cel din instalație funcționează din 1992.

Achiziția se impunea cu atât mai mult cu cât execuția acestui utilaj impunea o perioadă foarte mare de timp (până la 12 luni) și societățile care execută și care au capacitatea necesară sunt foarte puține.



Cea mai bună soluție pentru asigurarea platformei de la Bacau cu acest utilaj a fost achiziționarea lui deja executat, urmând ca înainte de montare să se facă experizarea lui așa cum cere legislația în vigoare (ISCIR).

Referitor la realitatea achiziției, s-au prezentat deja la control Contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./16.03.2007, Actul adițional nr. .X./18.12.2008, precum și factura fiscală nr..X./24.12.2008.

Față de documentele de mai sus putem adăuga și documentele cu date mai recente rezultate în urma aducerii utilajului pe platforma .X.-.X. și anume:

- proces verbal de predare primire al utilajului "condensator carbamat 1600 m2" nr.X/28.04.2011 încheiat între SC .X. SA ONEȘTI și SC .X. SRL Bacau;

- nota de intrare recepție nr. X/05.05.2011;

- aviz de însoțire a mărfii nr. X/27.04.2011.

Aceste documente dovedesc realitatea existenței utilajului pe platforma SC .X. SRL Bacau.

Pentru transportul utilajului de la SC .X. SA la SC .X. SRL au fost prezentate următoarele documente:

- Comanda nr. X/13.04.2011 întocmită de SC .X. SRL către SC X SRL Oradea prin care se solicită transportul „unui condensator de carbamat cu dimensiunile X mm x X mm și greutate X tone”;

- Copie CMR nr. X ce are înscrise următoarele date: loc încărcare: Onești, România-28.04.2011, loc prevăzut pentru livrare: SC CIC .X., România, transportator SC X SRL, autovehiculul marca IVECO 30, obiect transport: Condensator;

- Factura seria DM nr. X/30.04.2011 emisă de SC X SRL, obiect factură: „prestări servicii trailer pt. transport condensator carbamat ruta X-Bacau”.

Urmare a acestor documente, în data de 16.05.2011 echipa de control a efectuat verificarea existenței faptice a utilajului Condensator de carbamat din incinta SC .X. SRL. S-a constatat că utilajul din incinta SC .X. SRL nu prezintă nici o dată de identificare/înscrisoare a numărului de fabricație sau alte date de identificare.

SC .X. SRL a prezentat organului de control cartea tehnică a recipientului «X 1600 MP » tip E202, cu număr de fabricație X, an fabricație 1989, număr proiect de execuție X, greutate 107,5 tone.

Urmare celor prezentate organul de inspecție fiscală a stabilit că SC .X. SRL nu a justificat realitatea și legalitatea achiziției utilajului „condensator carbamat 1600 m2” cât și realitatea posibilității utilizării acestui utilaj din punct

de vedere a stării de funcționare prin expertizare de către instituții de specialitate (ISCIR).

2). La control s-a constatat că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. .X./24.12.2008 în valoare totală de X lei, din care TVA deductibilă de .X. lei, emisă de SC .X. SA .X., reprezentând "plată în avans pentru turbina de gaz tip QDR70 cu cazan recuperator". Avansul de X lei se regăsește în contul 409.12 "Furnizori debitori" iar TVA de .X. lei în contul 4426 "TVA deductibilă" în luna decembrie 2008.

Pentru justificarea deducerii TVA de .X. lei, SC .X. SRL a prezentat următoarea documentație:

- Contractul nr. .X./06.11.2007 încheiat între X X CO. LTD. China, în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător având ca obiectiv achiziția de 10 seturi de Grupuri Electrogene ale turbinelor de gaz QDR70;

- Amendamentul din 24.12.2008 la contractul nr..X./06.11.2007 prin care în contractul nr. .X./06.11.2007 se introduce și a treia parte - SC .X. SRL, care la semnarea prezentului amendament, este de acord să-și asume acele drepturi și îndatoriri aparținând SC .X. SA în baza contractului, corespunzătoare pentru 2 ansambluri din 10. Valoarea totală pentru 2 seturi este de X EUR;

Referitor la decontarea facturii nr..X./24.12.2008 în valoare de X lei, emisă de SC .X. SA .X. aceasta s-a făcut astfel:

- cu ordinul de compensare nr.X/26.06.2009 s-a compensat valoarea de X lei;

- cu OP nr. X/29.12.2008 s-a virat către SC .X. SA suma de X lei;

- cu OP nr.X/09.01.2009 s-a virat către SC .X. SA suma de X lei.

În timpul controlului, în baza art. 94, alin.(3), lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a formulat adresa nr..X./09.05.2011 prin care s-a solicitat justificarea deducerii TVA în luna decembrie 2008 pentru operațiunea "plată în avans" înscrisă pe factura nr. .X./24.12.2008 având în vedere următoarele:

- prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care consemnează că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt

impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

- faptul că plata efectivă a avansului facturat s-a efectuat după emiterea facturii nr. X./24.12.2008, respectiv în zilele de: 29.12.2008, 09.01.2009 și 26.06.2009, în acest fel operațiunea neîncadrându-se în prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, în sensul în care facturarea unei plăți în avans presupune și efectuarea plății efective a avansului facturat;

- faptul că plata sumei de X lei a fost făcută de către SC .X. SRL către SC .X. SA în cadrul unui contract care se referă la achiziții din import a unor piese iar ulterior, în urma amendamentului încheiat între parteneri în data de 24.12.2008, toate drepturile și obligațiile sunt asumate de către SC .X. SRL până la încheierea operațiunii de import, ceea ce înseamnă că SC .X. SA nu mai constituia parte în contract pentru cele 2 subansambluri și pe cale de consecință facturarea avansului la intern nu mai avea obiect și trebuia regularizată conform contractului cu partenerul extern.

Prin răspunsul dat cu adresa nr.X/16.05.2011 societatea precizează că "Această factură a fost emisă în data de 24.12.2008, conform addendumului nr.2 la contractul încheiat cu X CO LTD China, în calitate de vânzător și SC .X. SA în calitate de cumpărător, când SC .X. SRL devine parte din contract și este de acord să-și asume drepturile și obligațiile ce decurg din contract corespunzător pentru 2 grupuri electrogene ale turbinelor de gaz QDR70 din 10 ....Finalizarea lucrării de investiție la grupul de cogenerare se estimează a fi în data de 31.12.2011, urmând ca SC .X. SA să storneze factura de avans în valoare totală de X lei și TVA în valoare de .X. lei, astfel SC .X. SRL își va diminua TVA-ul dedus cu suma de .X. lei".

Organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare justificările societății deoarece contravin prevederilor legale referitoare la importul de bunuri, astfel, în temeiul art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA în cazul avansului de X lei nejustificat la control.

3). În luna aprilie 2009 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. .X./29.04.2009 în valoare totală de X lei (X lei valoare înregistrată în cont 2311 "Investiții în curs" și X lei TVA aferentă deductibilă înregistrată în cont 4426 "TVA deductibilă"). Factura consemnează achiziția unor "echipamente SPIG aferente unui număr de 4 turnuri de răcire" efectuată în baza contractului X/15.06.2008.

În urma verificării documentelor justificative privind achiziția echipamentelor SPIG s-a constatat faptul că SC .X. SRL a prezentat la control documente privind intrarea în gestiune (NIR nr. X/20.07.2009) a unor echipamente în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei, fără a prezenta documente de intrare în gestiune sau de recepție pentru diferența de X lei (X lei valoare echipamente și X lei TVA aferentă).

În timpul controlului, în baza art. 94, alin.(3), lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a formulat adresa nr..X./17.12.2010 prin care s-a solicitat justificarea deducerii TVA în sensul prezentării de documente justificative pentru diferența de valoare de X lei (X lei valoare echipamente și X lei TVA aferentă) înscrisă în factura .X./29.04.2009.

Prin răspunsul dat cu adresa nr..X./10.01.2011 societatea precizează că din diferența de valoare de X lei fără TVA, în anul 2010 au intrat în gestiune materiale în valoare de X lei, pentru care societatea a prezentat NIR nr.X/20.04.2010 în valoare de X lei și NIR nr.X/27.12.2010 în valoare de X lei. De asemenea, societatea a prezentat și NIR nr.X/04.04.2011 prin care se consemnează intrarea în gestiune a unor echipamente în valoare de X lei fără TVA, achiziție care se referă tot la contractul nr..X. /15.06.2008.

În concluzie, referitor la achiziția consemnată în factura nr..X./29.04.2009, utilajele care au făcut obiectul acesteia în valoare de X lei fără TVA, au intrat în gestiune astfel:

- în data de 20.07.2009 - cu NIR nr. .X. /20.07.2009 s-au recepționat echipamente în valoare de .X. lei fără TVA;
- în data de 20.04.2010 - cu NIR nr..X. /20.04.2010 s-au recepționat echipamente în valoare de X lei fără TVA;
- în data de 27.12.2010 - cu NIR nr..X. /27.12.2010 s-au recepționat echipamente în valoare de .X. lei fără TVA;
- în data de 04.04.2011 - cu NIR nr..X. /04.04.2011 s-au recepționat echipamente în valoare de .X. lei fără TVA;
- .X. lei - valoarea fără TVA a unor echipamente pentru care societatea nu a prezentat documente privind recepția la prezenta inspecție fiscală;

Față de acestea, organul de inspecție fiscală a reconsiderat momentul la care SC .X. SRL avea drept de deducere pentru TVA în valoare de .X. lei înscrisă în factura fiscală .X./29.04.2009 stabilind că societatea avea dreptul la deducerea TVA la momentul faptului generator al taxei pe valoarea adăugată, respectiv momentul fiecărei recepții : 20.07.2009 (pentru

TVA de .X. lei), 20.04.2010 (pentru TVA de .X. lei), 27.12.2010 (pentru TVA de .X. lei), 04.04.2011 (pentru TVA de .X. lei).

4). În urma verificării TVA colectată s-a constatat faptul că în luna octombrie 2008 SC .X. SRL a emis factura seria AMFF nr..X./31.10.2008 către SC .X. SA .X. cu mențiunea "regularizare preț livrări uree" în valoare totală de .X. lei, din care TVA de .X. lei.

Conform documentului "Regularizare preț uree .X." prezentat de SC .X. SRL, aceste regularizări se referă la perioada ianuarie - august 2008 și este rezultatul unei reglări de preț dintre prețurile facturate și prețurile de livrare actuale fiecărei perioade.

În timpul controlului, în baza art. 94, alin.(3), lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a solicitat justificarea necolectării TVA la momentul exigibilității, respectiv perioada ianuarie - august 2008, având în vedere următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.137, alin.(l) lit.a) *care precizează că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, baza de impozitare este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;*

- art.134, alin.(2): *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată;*

- art.156<sup>2</sup>, Decontul de taxă, alin.(l) și (2) *care precizează termenul de depunere al deconturile de TVA precum și obligativitatea cuprinderii în decontul de TVA a sumei taxei colectate a carei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare.*

Prin răspunsul dat cu adresa nr..X. /16.05.2011 societatea precizează că "Pentru a justifica necolectarea TVA la momentul exigibilității, respectiv perioada ianuarie - august 2008 vă comunicăm - Data emiterii facturii este 31.10.2008, dată la care a fost înscris TVA -ul pe factură și data la care a fost înregistrată factura AMFF nr..X./31.10.2008 în decontul de vânzări, respectiv în decontul de TVA aferent lunii octombrie 2008."

Organele de control au reconsiderat momentul exigibilității TVA stabilind taxa pe valoarea adăugată suplimentară temporară pentru regularizare preț uree SC .X. SA în valoare de .X. lei pentru momentul dintre data exigibilității TVA (ianuarie - august 2008) și data când s-a înregistrat TVA

de plată pentru această operațiune (octombrie 2008) în baza prevederilor art.137, alin.(1), art.134, alin.(2) și art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

5). SC .X. SRL a înregistrat în perioada 30.06.2008 - 01.07.2008 un număr de 8 facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X. , jud. .X. , în valoare totală de .X. lei, din care TVA de .X. lei, cu următoarea componență :

- factura fiscală nr..X./30.06.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X./0 lei) reprezentând avans 10% instalație sulfat de amoniu;
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând avans 50% instalație sulfat de amoniu,
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008;
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008;
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008;
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008;
  - factura fiscală nr..X./01.07.2008, valoare totală .X. lei (TVA .X. lei) reprezentând diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008.
- TOTAL .X. lei din care TVA .X. lei.

Facturile fiscale emise de SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL în contul 2311 « Amenajări de terenuri și construcții » cu valoarea de .X. lei ( .X. lei valoarea totală a facturilor - .X. lei TVA dedusă aferentă facturilor ce consemnează achiziția) iar TVA aferentă înscrisă în facturi de .X. lei a fost dedusă de SC .X. SRL în perioada 30.06.2008 - 01.07.2008.

De asemenea, în urma analizei documentelor de achiziție a instalației de sulfat de amoniu, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că au fost încălcate prevederile art.134<sup>2</sup>, litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sensul în care în data de 01.07.2008 SC .X. SRL a înregistrat un număr de 6 facturi fiscale în valoare totală de .X. lei, emise de .X. SRL, reprezentând avansuri conform contractului nr..X./30.06.2008, dar pentru care plățile s-au efectuat ulterior facturării.

Drept urmare, conform prevederilor art. 134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit exigibilitatea TVA la data plății efective a avansurilor către SC .X. .X. , respectiv: 19.08.2008, 19.09.2008, 20.10.2008, 25.11.2008, 11.12.2008, 19.12.2008, 21.01.2009, 30.01.2009, 23.02.2009 și 02.03.2009.

Pentru diferența suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale reprezentând TVA de plată datorată bugetului general consolidat al statului, în sumă de .X. lei, s-au calculat majorări în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în valoare de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

#### **A. Impozit pe profit**

**1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă lucrările efectuate de societatea contestatoare la instalația DAP reprezintă modernizări care majorează valoarea imobilului sau lucrări de reparații.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2009 cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei reprezentând lucrări efectuate în anul 2009 la obiectivul „Instalație de fabricare a îngrășămintelor complexe-DAP”.

Organele de control au stabilit că lucrările nu sunt efectuate în vederea restabilirii stării inițiale de funcționare a instalației în asigurarea funcționării continue a instalației, ci constituie o modernizare a instalației DAP pentru repornirea sa, cu modificarea parametrilor tehnici inițiali și cu schimbarea tehnologiei de fabricație față de cea preluată de la proprietar. Drept urmare, costul acestor lucrări se recunoaște ca o componentă a activului sub forma cheltuielilor ulterioare conform prevederilor pct.93, alin.(2) și art.94, alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ce se supun amortizării conform prevederilor pct.98, alin.(2) din OMFP nr.1752/2005.

Prin contestație SC .X. SRL susține că, în urma reparațiilor efectuate în anul 2009, instalația DAP nu produce alte sortimente de îngrășăminte complexe față de cele rezultate în urma modernizării instalației în anul 1997, ceea ce confirmă faptul că cheltuielile efectuate în acest sens au avut ca scop restabilirea stării tehnice inițiale, prin înlocuirea componentelor uzate și nu modernizarea instalației DAP.

**În drept**, potrivit prevederilor art.24, alin.(1), (3) lit.d) și alin. (11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

.....

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea, producerea, construirea, asamblarea, instalarea sau îmbunătățirea mijloacelor fixe existente realizate, precum și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și obținerii de beneficii economice viitoare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor ulterioare aferente unui activ este reglementat conform prevederilor pct.93 și 94 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

*„93.(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte*



*similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.*

94.(1) *Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care a fost efectuată.*

(2) *Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial*

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”*

De asemenea, potrivit pct.7, lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale:

*“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurilor menționate la art.4 din lege, astfel:*

....

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.*

*Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:*

- ***să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;***
- ***să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.”***

Din coroborarea prevederilor legale invocate se reține că investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sunt investiții de modernizare, dacă aceste investiții au ca scop și îmbunătățirea performanțelor mijloacelor fixe față de parametrii funcționali inițiali și asigură obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Cu privire la încadrarea unor lucrări efectuate la mijloace fixe, prin adresa nr. .X./05.02.2009, Direcția generală de legislație și reglementare în

domeniul activelor statului, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat într-o speță similară:

*„În conformitate cu prevederile HG nr. 2139/2004, investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă în vedere ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare”.*

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei privind lucrările executate la instalația de fabricare a îngrășămintelor complexe DAP, se reține că:

Lucrările executate de SC .X. SRL la Instalația de fabricare a îngrășămintelor complexe-DAP au fost denumite lucrări de reparații însă, încadrarea lucrărilor în analiza tratamentului fiscal al acestora nu se face după denumirea contractelor ci după categoria lucrărilor efectuate.

Instalația a fost preluată inițial de SC .X. SRL, fără a fi folosită, în baza unui contract de pază și conservare încheiat cu SC .X. SRL. Aceasta era oprită din anul 2004, societatea nu a întreprins niciun demers în vederea conservării, fapt pentru care se afla într-un stadiu avansat de degradare.

Drept urmare, nefiind cazul unei opriri din funcțiune a instalației tehnologice determinate de revizia periodică sau accidentală, lucrările nu au fost executate în scopul asigurării continuității în funcționare a instalației, pentru a constitui lucrări de reparații și pentru a fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Din documentul “Informare privind stadiul realizării lucrărilor de reparații în vederea repornirii instalației DAP”, ce conține o prezentare generală a instalației, rezultă că repornirea se face utilizând o tehnologie nouă și presupune utilizarea de utilaje noi (sistem de dizolvare, sistem de pulverizare în uscătoare granulatoare, benzi noi transport materii prime, tubulaturi de dirijare a materialului).

Având în vedere și rapoartele cu privire la tehnologia aplicată la repornirea instalației, rezultă că produsele fabricate au la bază un flux tehnologic de fabricație nou obținut urmare a reabilitării și modificării instalației cu încorporarea de utilaje noi.

Astfel, se reține că lucrările nu au fost efectuate în vederea restabilirii stării inițiale de funcționare a instalației în asigurarea funcționării continue a instalației, ci constituie o modernizare a instalației cu modificarea acesteia și schimbarea tehnologiei de fabricație prin modificarea parametrilor tehnici

inițiali ce conduc la optimizarea procesului de producție și la creșterea cantitativă și calitativă a producției.

Față de susținerea societății cu privire la „opinia organului de control” referitoare la lucrările efectuate la instalația DAP care nu au avut ca scop asigurarea continuității în funcționarea instalației, considerând-o lipsită de logică, apreciem că această analiză a fost efectuată în conformitate cu reglementările legale privind recunoașterea cheltuielilor ulterioare aferente unui activ, respectiv pct.93 și 94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că petenta în contestația formulată nu aduce noi documente justificative privind lucrările efectuate, se reține ca fiind corectă concluzia organelor de inspecție fiscală că lucrările efectuate nu au asigurat restabilirea stării de la momentul preluării de la Sc .X. SRL (stare inițială de funcționare a instalației DAP pentru SC .X. SRL) pentru a constitui lucrări de reparații și pentru a fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Față de cele prezentate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în luna decembrie 2009 prin corectarea contului 2311 – investiții în curs – “Modernizare instalație DAP pentru producere NP+NPK utilizând MAP sau TSP”, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de **.X. lei**.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesorii în sumă de **.X. lei** reprezentând

măsură accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), respingându-se contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei înregistrate în anul 2006, reprezentând cheltuieli cu diferența de preț marfă declasată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile efectuate de societatea contestatoare sunt deductibile, în condițiile în care nu se prezintă documentul justificativ în baza căruia acestea au fost înregistrate.**

**În fapt**, din verificarea efectuată s-a constatat că în anul 2006 societatea a înregistrat în contul 6581 “Despăgubiri, amenzi, penalități” cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei în iunie 2006 și .X. lei în septembrie 2006) reprezentând “marfă declasată”, cheltuieli încadrate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente justificative aferente operațiunii, fapt pentru care au încadrat ca nedeductibile aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21, alin.(4), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în valoare de .X. lei reprezentând c/valoare marfă degradată în procesul de fabricație a îngreșămintelor complexe din exercițiul financiar 2006, petenta susține că aceasta a fost constatată în procesul verbal al produselor necoforme-reclasate nr..X./2006, iar măsura luată contravine prevederilor art.21, alin.(3), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin faptul că marfa degradată se încadrează în procentul de perisabilități prevăzut în normativele tehnice de fabricație a îngreșămintelor chimice.

**În drept**, potrivit art.21, alin.(4), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

.....  
*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată*

*aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*

De asemenea, pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat cu adresa nr..X./17.12.2010 justificarea deductibilității cheltuielilor înregistrate în contul 6581 în valoare de .X. lei, reprezentând “marfă declasată”, cu prezentarea documentelor justificative aferente operațiunii.

Prin răspunsul dat cu adresa nr..X./10.01.2011 societatea precizează că “s-a înregistrat în contabilitatea societății suma de .X. lei reprezentând diferență preț - marfă declasată – în baza procesului verbal de constatare a produselor neconforme nr..X./2006. Cheltuiala a fost tratată ca o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profitul impozabil, din eroare”.

Argumentul contestatoarei potrivit căruia cheltuielile în valoare de .X. lei reprezintă c/valoare marfă degradată în procesul de fabricație a îngrășămintelor complexe constatată în procesul verbal al produselor neconforme-reclasate nr..X./2006, iar marfa degradată se încadrează în procentul de perisabilități prevăzut în normele tehnice de fabricație a îngrășămintelor chimice, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contestatoarea, nici la inspecția fiscală și nici la contestația depusă nu a prezentat documentul de care face vorbire.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă de **.X.**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesorii în sumă de **X lei** reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), respingându-se contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente și pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente corectării veniturilor stabilite ca urmare a regularizării prețurilor aferente livrărilor către SC .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit aceste majorări de întârziere în condiții în care regularizările efectuate reprezintă reglări de preț între prețurile facturate și cele actuale și nu reasezarea costului de producție, iar prin contestație SC .X. SRL nu aduce documente suplimentare care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2008 SC .X. SRL a emis factura seria AMFF nr..X./31.10.2008 către SC .X. SA .X. cu mențiunea “regularizare preț livrări uree” în valoare de .X. lei.

Conform documentului “Regularizare preț uree .X.”, prezentat de SC .X. SRL, aceste regularizări se referă la perioada ianuarie-august 2008 și este rezultatul unei reglări de preț dintre prețurile facturate și prețurile de livrare actuale fiecărei perioade, fapt pentru care organelle de inspecție fiscală au corectat veniturile înregistrate în trimestrele I-III 2008 din livrarea de uree către SC .X. SA .X. la nivelul prețurilor regularizate în sumă totală de .X. lei, conform facturii seria AMFF nr..X./31.10.2008, până la momentul înregistrării acestora (trimestrul IV 2008), în baza art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, SC .X. SRL susține că suma trecută în factura seria AMFF nr..X./31.10.2008 a constituit o reșezare a prețului de producție la fabricarea ureii la data emiterii facturii, menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producția de îngrășăminte chimice din primele nouă luni de funcționare a anului 2008, sumă pe care societatea a cuprins-o în baza de impozitare la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit (la data emiterii facturii), în conformitate cu art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în anul fiscal 2008.

**În drept**, potrivit prevederilor art.19 alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„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”.*

Potrivit pct. 12 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.*

iar potrivit prevederilor pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.*

De asemenea, potrivit prevederilor art.34, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

*“b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), 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 [...]”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei justificarea necalculării impozitului pe profit în trimestrele I-III 2008 la nivelul prețurilor regularizate prin factura nr..X./31.10.2008, conform art.19, alin.(1) și art.34, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept răspuns, SC .X. SRL a susținut că societatea a declarat în trimestrele I-III 2008 impozit pe profit 0 deoarece avea înregistrată în evidența contabilă pierdere fiscală din anii anteriori în valoare de .X. lei, care se recupera din profitul realizat la sfârșitul fiecărui trimestru. Regularizarea preț livrări uree facturată în luna octombrie 2008 a fost impozitată anual, declarându-se și achitându-se impozit pe profit aferent anului 2008 în valoare de .X. lei.

Stabilirea profitului impozabil urmare a corectării veniturilor conform facturii de regularizare a prețurilor seria AMFF nr..X./31.10.2008 către SC .X. SA .X. s-a efectuat corect ținând cont de rezultatul fiscal înregistrat de societate ceea ce a condus la înregistrarea de profit respectiv o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit în trimestrul II și III 2008 (scadentă de plată la 25.07.2008, respectiv la 25.10.2008), pentru care societatea datorează majorări de întârziere până la momentul înregistrării acestora respectiv trimestrul IV 2008 (scadentă la 25.04.2009).

Organul de inspecție fiscală a stabilit corect și legal suma suplimentară în valoare de .X. lei și calcularea de majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei în conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 și penalități de întârziere de .X. lei în baza prevederilor art.120<sup>1</sup>, alin.(1) și art.120<sup>1</sup>, alin.(2), lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Motivația societății din contestația formulată cu privire la „reșezarea prețului de producție la fabricarea ureii menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producția de îngrășăminte chimice din primele nouă luni de funcționare a anului 2008” nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor pct. 127.2., pct. 130, pct. 130.3, 130.5 - 130.7 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea



reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil în perioada de referință:

*“127. (2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

.....  
*130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.*

*(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.*

*(5) Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.*

*(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.*

***(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc”.***

Astfel, conform documentului „Regularizare preț uree .X.” prezentat de SC .X. SRL, ce a stat la baza facturii, regularizările reprezintă reglări de preț între prețurile facturate către SC .X. SA și prețurile de livrare actuale în perioada ianuarie-august 2008. Aceste regularizări nu au avut la bază reșezarea costului de producție a ureii în această perioadă.

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că argumentele contestatoarei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de **X lei** aferente corectării veniturilor înregistrate.

## **B. Taxa pe valoarea adăugată**

**1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui condensator de carbamat, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă documente din care să reiasă datele de identificare ale acestui utilaj, iar prin contestație nu aduce documente și argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./24.12.2008, în valoare totală de .X. lei (din care TVA deductibilă de .X. lei) emisă de SC .X. SA, reprezentând achiziția unui condensator de carbamat în valoare de .X. lei.

Urmare a verificărilor efectuate organul de inspecție fiscală a stabilit că SC .X. SRL nu a justificat realitatea și legalitatea achiziției utilajului “condensator carbamat 1600 m2” cât și realitatea posibilității utilizării acestui utilaj din punct de vedere a stării de funcționare prin expertizare de către instituții de specialitate (ISCIR).

La control a fost stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției condensatorului de carbamat, conform prevederilor art.145, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SC .X. SRL susține că organele de control trebuiau să apeleze la serviciile unui expert tehnic – ISCIR (în cazul de față), așa cum prevăd dispozițiile art.55 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și dispozițiile pct.53.1 din HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală și nu să-și fundamenteze decizia de neacceptare la deducere a taxei pe valoarea adăugată de .X. lei pe faptul că utilajul nu poate fi exploatat în procesul de fabricație al îngrășămintelor complexe, întrucât nu există expertiză tehnică privind starea de funcționare a utilajului din partea unei instituții ISCIR.

**În drept**, conform art. 145, alin.(1) și alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;*

De asemenea, art.146, alin.(1), lit.a din același act normativ stipulează:

*„Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Astfel se reține că în conformitate cu aceste prevederi legale orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă aceste achiziții sunt destinate operațiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru bunurile care i-au fost sau urmează să îi fie prestate, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

În urma verificărilor efectuate privind realitatea și legalitatea achiziției utilajului Condensator de carbamat, achiziționat de SC .X. SRL de la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele :

- acest utilaj a fost transportat în custodie în incinta SC .X. SA Onești în anul 2004 și până la momentul efectuării controlului încrucișat (martie 2011) nu a înregistrat nici o modificare în structură; Nu s-au prezentat documente care să ateste viza ISCIR asupra programului de examinare, verificări și investigații, nici pentru lucrările efectuate și facturate, de asemeni, nu s-au prezentat la control nici devize sau situații de lucrări semnate și acceptate de ambele părți care să justifice realitatea lucrărilor efectuate.

- în perioada 2004-2008 a avut loc o vânzare succesivă a acestui utilaj între mai multe firme, între care s-au identificat: SC X SRL TG JIU (2004), SC X SRL TG JIU, SC .X. SRL TG JIU, SC .X. SA (18.12.2008) și SC .X. SRL ( 24.12.2008).

- din verificarea faptică a utilajului la SC .X. SA , a rezultat conform documentelor de intrare în custodia Uton, că nu se regăsesc date tehnice ale acestuia privind seria, nr. fabricație, masa netă etc. iar la control nu s-au constatat elemente de legătură între documentele de intrare în custodia SC .X. SA a utilajului „condensator carbamat 1600 m2” cu documentele prezentate la control din perioada 2008-2009.

- referitor la valoarea utilajului condensator de carbamat, reprezentanții legali ai SC .X. SA au răspuns că « nu se poate stabili valoarea reala » ;

- din verificarea faptică a utilajului la SC .X. SRL s-a constatat că utilajul din incinta SC .X. SRL nu prezintă nici o data de identificare/înscrisoare a numărului de fabricație sau alte date de identificare.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că societatea nu a făcut dovada stării de funcționalitate a utilajului achiziționat, dovada legalității achiziției prin lipsa elementelor de identificare care să individualizeze utilajul și valoarea sa, astfel încât acestea să justifice utilizarea sa în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, condiție obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Susținerea petentei din contestație cu privire la constatarea organului de control “fără să apeleze la serviciile unui expert tehnic - ISCIR (în cazul de față), așa cum prevăd dispozițiile art. 55 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile pct. 53.1 din H.G. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală” cât și faptul că “organul de control și-a fundamentat decizia de neacceptare la deducere a taxei de .X. lei din factura fiscală nr. .X. din 24.12.2008, pe faptul că utilajul nu poate fi exploatat în procesul de fabricație al îngrașămintelor complexe, întrucât nu există expertiză tehnică privind starea de funcționare a utilajului din partea unei instituții ISCIR ” este nejustificată, având în vedere că utilitatea și starea de funcționare a acestui utilaj astfel încât acesta să fie utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile nu a fost justificată de către societate cu documente, deși potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul prevederilor art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu

pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru suma de **.X.** lei reprezentând TVA suplimentară.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesorii în sumă de **X lei** reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), respingându-se contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului pentru importul de bunuri, conform facturi fiscale nr..X./24.12.2008, emisă de SC .X. SA .X., reprezentând “plată în avans pentru turbina de gaz tip QDR70 cu cazan recuperator” în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese cu claritate situația de fapt.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./24.12.2008 în valoare de X lei, din care TVA deductibilă de .X. lei, emisă de SC .X. SA .X. reprezentând “plată în avans pentru turbina de gaz tip QDR70 cu cazan recuperator”.

Societatea precizează că această factură a fost emisă în data de 24.12.2008, conform addendumului nr.2 la contractul încheiat cu X CO LTD China, în calitate de vânzător și SC .X. SA, în calitate de cumpărător, când SC .X. SRL devine parte din contract și este de acord să-și asume drepturile și obligațiile ce decurg din contract, corespunzător pentru două grupuri electrogene ale turbinelor de gaz QDR70 din zece. Finalizarea lucrării de

investiție la grupul de cogenerare se estimează a fi în data de 31.12.2011, urmând ca SC .X. SA să storneze factura de avans în valoare de .X. lei, astfel SC .X. SRL își va diminua TVA-ul dedus cu suma de .X. lei.

Petenta susține că față de această situație, organul de inspecție fiscală a refuzat să recunoască operațiunea de facturare a avansului pentru importul acestor echipamente tehnologice și a respins la deducere taxa din factura de avans, deși factura de avans nr..X./24.12.2008 în valoare totală de X lei a fost achitată în totalitate de SC .X. SRL la furnizor cu: ordinul de compensare nr.X/26.06.2009 suma de X lei, cu OP nr. X/29.12.2008 suma de X lei și cu OP X/09.01.2009 suma de X lei.

SC .X. SRL susține că decizia organului de control de a nu permite deducerea TVA din factura de avans nr..X./24.12.2008 privește faptul că prin Amendamentul din data de 24.12.2008, a fost introdusă în contractul nr..X./06.11.2007 și a treia parte SC .X. SRL, care și-a asumat drepturile și îndatoririle din contract și față de care argumentează că contractul se derula începând cu 06.11.2007.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare justificările societății deoarece contravin prevederilor legale referitoare la importul de bunuri, astfel, în temeiul art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA în cazul avansului de X lei nejustificat la control.

**În drept**, conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(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. **Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora**.*

Se reține că SC .X. SRL a înregistrat în contabilitate, în luna decembrie 2008, factura nr..X./24.12.2008 emisă de SC .X. SA reprezentând "plată în avans pentru turbina de gaz tip QDR70 cu cazan recuperator",

avansul de X lei regăsindu-se în contul 409.12 “furnizori debitori”, iar TVA de .X. lei în contul 4426 “TVA deductibilă” în luna decembrie 2008.

De asemenea, plata efectivă a avansului facturat s-a efectuat după emiterea facturii nr..X./24.12.2008, respectiv în zilele de: 29.12.2008, 09.01.2009 și 26.06.2009. Plata a fost făcută de SC .X. SRL către SC .X. SA în cadrul unui contract care se referă la achiziția din import a unor piese, iar ulterior, în urma amendamentului încheiat între parteneri în data de 24.12.2008, toate drepturile și obligațiile sunt asumate de către SC .X. SRL până la încheierea operațiunii de import.

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că la data de 06.11.2007, între S.C. .X. SA și X CO LTD a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare potrivit căruia cumpărătorul achiziționează de la vânzător 10 seturi de Grupuri Electrogene ale turbinelor de gaz QDR70, vânzătorul asumându-și responsabilitatea procesului de proiectare a centralei electrice.

Potrivit pct. 27 din contract, *“Doar după obținerea aprobării finale a Proiectului Planului de montaj, precum și primirea celei de-a treia plăți (15% din prețul contractului), vânzătorul va în cepe fabricarea celor 10 seturi QDR70 și va livra marfa în loturi. Durata de livrare este după cum urmează:*

- prima livrare: 3 seturi QDR70 în termen de 230 zile;
- a doua livrare: 3 seturi QDR70 în termen de 290 zile;
- a treia livrare: 4 seturi QDR70 în termen de 350 zile”.

La data de 24.12.2008 a fost încheiat Amendamentul la contractul inițial prin care S.C. .X. SRL a intervenit în relația dintre cele două părți, la pct. 1 -3 din Amendament specificându-se:

*“1. La semnarea prezentului Amendament, .X. este de acord să-și asume și să efectueze, fără rezerve, acele drepturi, obligații, răspunderi, plângeri și îndatoriri aparținând lui .X. în baza contractului, corespunzătoare pentru 2 ansambluri din 10, valoarea totală pentru 2 seturi este de X EUR.*

*2. .X. continuă să-și îndeplinească obligațiile în baza contractului și drepturile care derivă din acesta pentru restul de 8 ansambluri.*

*3. .X. este de acord să plătească direct valoarea de X EUR, sumă ce reprezintă restul de plată contractuală pentru ansambluri. Valoarea va fi facturată de către VÂNZĂTOR la .X. și va fi plătită de .X. direct la VÂNZĂTOR în conformitate cu termenii contractuali”.*

Din analiza clauzelor contractuale, se reține că .X. preia drepturile, obligațiile, răspunderile, plângerile și îndatoririle aparținând lui .X. în baza contractului inițial de vânzare cumpărare numai pentru 2 ansambluri din 10, și se obligă să plătească direct vânzătorului **diferența de plată pentru cele 2 ansambluri în valoare de X EUR.**

Din constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că deducerea TVA în luna decembrie 2008 pentru operațiunea "plată în avans" înscrisă în factura nr.X./24.12.2008, efectuată de societate, nu se încadrează în prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece SC .X. SA, conform amendamentului din data de 24.12.2008 la contractul încheiat, nu mai constituia parte în contract pentru cele două subansambluri și pe cale de consecință facturarea avansului la intern nu mai avea obiect și trebuia regularizată conform contractului cu partenerul extern, iar plățile aferente „avansului” au fost efectuate la date ulterioare emiterii facturii.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu reiese dacă avansul pentru cele două subansambluri preluate de către S.C. .X. SRL a fost achitat de S.C. .X. SA, având în vedere că prin Amendamentul la contract contestatara se obligă să plătească direct vânzătorului doar diferența de plată de **X EUR**, însă valoarea totală a acestora stipulată în amendament este de **X EUR**.

Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia „S.C. .X. SA nu mai constituia parte în contract pentru cele 2 subansambluri și pe cale de consecință facturarea avansului la intern nu mai avea obiect și trebuia regularizată conform contractului cu partenerul exter”, nu are în vedere clauza contractuală din amendament conform căreia S.C. .X. SRL va achita direct către partenerul extern doar restul de plată contractuală de X EUR.

Organele de inspecție nu au analizat, de asemenea dacă achiziționarea celor două subansambluri sunt destinate utilizării operațiunilor taxabile, având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile”.*

Având în vedere cele reținute, întrucât nu reiese cu claritate situația situația de fapt, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu alin.3<sup>1</sup> al



aceluiși articol și cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

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

Astfel, **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./31.05.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.05.2011, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, la emiterea noului act administrativ fiscal fiind avute în vedere toate susținerile contestatoarei.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **X lei** aferentei taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece prin prezenta decizie se va desființa decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, se va desființa și pentru accesoriile în sumă de **X lei**, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).

**3. Referitor la TVA în cuantum de .X. lei amânată la deducere de organele de inspecție fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal contestația a dedus TVA aferentă achiziției de bunuri la data emiterii facturii, în condițiile în care în situațiile în care factura este emisă înainte de livrarea bunurilor exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii.**

**În fapt**, în luna aprilie 2009 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./29.04.2009 în valoare totală de X lei (TVA deductibil de .X. lei) reprezentând achiziția unor “echipamente SPIG aferente

unui număr de 4 turnuri de răcire” efectuată în baza contractului nr..X./15.06.2008.

Conform documentelor prezentate, referitor la achiziția efectuată, utilajele care au făcut obiectul acesteia, în valoare de X lei fără TVA, au intrat în gestiunea societății și recepționate în datele de 20.07.2009 (echipamente în valoare de .X. lei), 20.04.2010 (echipamente în valoare de X lei), 27.12.2010 (echipamente în valoare de .X. lei) și 04.04.2011 (echipamente în valoare de .X. lei).

Față de aceasta, organele de inspecție fiscală au reconsiderat momentul la care SC .X. SRL avea drept de deducere pentru TVA în valoare de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./29.04.2009, stabilind că societatea avea dreptul la deducerea TVA la momentul faptului generator al taxei pe valoarea adăugată, respectiv momentul fiecărei recepții, iar TVA în sumă de X lei a fost respinsă la rambursare, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente privind recepția bunurilor în sumă de .X. lei.

Prin contestație SC .X. SRL susține că amânarea la plată a TVA contravine prevederilor art. 145, alin.(1) și art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei, ceea ce în cazul de față, momentul exigibilității taxei la furnizor îl constituie data emiterii facturii fiscale nr..X./20.04.2009 prin care s-a livrat echipamentul SPIG și nicidecum data întocmirii notelor de intrare recepție.

**În drept**, conform art.134<sup>2</sup>, alin.(1) și alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.134<sup>2</sup>

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea 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 facturii, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

De asemenea, art. 145, alin.(1) din același act normativ stipulează:

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

Potrivit pct.16<sup>1</sup>.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal

*Norme metodologice:*

16<sup>1</sup>. (1) Prevederile [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ

*și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.*

Art.155 alin.1 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.(.....)”*

Fața de prevederile legale, mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri intervine la momentul exigibilității taxei, iar exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, dacă factura a fost emisă înainte de faptul generator, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au reconsiderat momentul la care SC .X. SRL avea drept de deducere pentru TVA în valoare de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./29.04.2009, stabilind că societatea avea dreptul la deducerea TVA la momentul faptului generator al taxei pe valoarea adăugată, respectiv momentul fiecărei recepții, întemeiat pe prevederile art.134<sup>1</sup>, alin.(1): *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol, raportat la art.134<sup>2</sup>,alin.(1): Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator și art.145, alin.(1): Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Astfel, organele de inspecție fiscală au reconsiderat momentul când intervine dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și au calculat accesorii în quantum de **X lei** prin interpretarea restrictivă a normelor legale, fără a ține cont de excepțiile prevăzute de acestea.

Fața de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, în temeiul prevederilor art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :“(1) Prin decizie

*contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, va fi admisă contestația pentru acest capăt de cerere și va fi anulată parțial decizia de impunere pentru majorările de întârziere calculate în cuantum de X lei.*

**4. Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente colectării cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit aceste majorări de întârziere în condiții în care regularizările efectuate reprezintă reglări de preț între prețurile facturate și cele actuale și nu reasezarea costului de producție, iar prin contestație SC .X. SRL nu aduce documente suplimentare care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificării TVA colectată s-a constatat faptul că în luna octombrie 2008 SC .X. SRL a emis factura seria AMFF nr..X./31.10.2008 către SC .X. SA .X. cu mențiunea “regularizare preț livrări uree” în valoare totală de .X. lei, din care TVA de .X. lei.

Conform documentului “Regularizare preț uree .X.” prezentat de SC .X. SRL, aceste regularizări se referă la perioada ianuarie-august 2008 și este rezultatul unei reglări de preț dintre prețurile facturate și prețurile de livrare actuale fiecărei perioade.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat momentul exigibilității TVA stabilind taxă suplimentară temporară pentru regularizare preț uree în valoare de .X. lei pentru momentul dintre data exigibilității TVA (ianuarie-august 2008) și data când s-a înregistrat TVA de plată pentru această operațiune (octombrie 2008) în baza prevederilor art.137, alin.(1), art.134, alin.(2) și art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, SC .X. SRL justifică factura seria AMFF nr.X/31.10.2008 în valoare de .X. lei din care .X. lei TVA , emisă de SC .X. SRL către SC .X. SA .X., ca fiind o reasezare a prețului de producție la fabricarea ureii la data emiterii facturii, menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producția de îngrășăminte chimice din primele noua luni de funcționare a anului 2008, fapt pentru care taxa de .X. lei a fost cuprinsă în TVA colectată în luna octombrie 2008, conform art.126, art.128 și art.134, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv în anul fiscal 2008.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.*

iar art. 157 alin. (1) din același act normativ stipulează:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>”.*

De asemenea, art. 137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință, stipulează:

“ART. 137

*Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

iar art. 156<sup>2</sup> din același act normativ stipulează:

“ART. 156<sup>2</sup>

*Decontul de taxă*

*(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.*

Astfel, în acord cu textele de lege menționate și documentele prezentate de societate, se reține că regularizările efectuate de societate reprezintă o reșezare a prețului de vânzare a ureei, exigibilitatea TVA intervenind la momentul livrării bunurilor (ianuarie-august 2008) și nu la momentul emiterii facturii de regularizare (octombrie 2008), fapt pentru care societatea avea obligația de respecta prevederile legale referitoare la baza de impozitare, exigibilitatea taxei și includerea în decontul de TVA a sumei taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare.

Așa cum am arătat și la cap. III lit. A pct. 3 din prezenta decizie, motivația societății din contestația formulată cu privire la „reșezarea prețului de producție la fabricarea ureii menită să acopere pierderea înregistrată de societate la producția de îngrășăminte chimice din primele nouă luni de funcționare a anului 2008” nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor pct. 127.2., pct. 130, pct. 130.3, 130.5 - 130.7 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil în perioada de referință:

*“127. (2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

.....

130. - (1) *În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.*

(3) *Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.*

(5) *Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.*

(6) *La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.*

**(7) *Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc***".

Astfel, conform documentului „Regularizare preț uree .X.” prezentat de SC .X. SRL, ce a stat la baza facturii, regularizările reprezintă reglări de preț între prețurile facturate către SC .X. SA și prețurile de livrare actuale în perioada ianuarie-august 2008. Aceste regularizări nu au avut la bază reșezarea costului de producție a ureii în această perioadă.

Din cele prezentate mai sus, reiese că organele de inspecție fiscală au constatat corect faptul că contribuabilul a diminuat eronat baza de impozitare cu suma de .X. lei (.X. lei x 19%) pentru care, în baza prevederilor art.137, alin.(1), art.134, alin.(2) și art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a calculat accesorii pentru perioada cuprinsă între momentul dintre data exigibilității TVA (ianuarie - august 2008) și data când s-a înregistrat TVA de plată pentru această operațiune (octombrie 2008).

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul prevederilor art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente TVA colectată în sumă de .X. lei.

**5) Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de X, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit aceste majorări de întârziere în condiții în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.**

**În fapt,** SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în perioada 30.06.2008-01.07.2008 un număr de 8 facturi fiscale emise de SC .X. SRL .X. , în valoare totală de .X. lei, din care TVA deductibil de .X. lei, aferente achiziției unei instalații de sulfat de amoniu.

În urma analizării documentelor de achiziție a instalației de sulfat de amoniu, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 01.07.2008 SC .X. SRL a înregistrat un număr de 6 facturi fiscale, în valoare totală de .X. lei, emise de SC .X. SRL, reprezentând avansuri conform contract nr..X./30.06.2008, dar pentru care plățile s-au efectuat ulterior facturării, respectiv în datele de 19.08.2008, 19.09.2008, 20.10.2008, 25.11.2008, 11.12.2008, 19.12.2009, 30.01.2009, 23.02.2009 și 02.03.2009.

Facturile fiscale menționate consemnează “Diferență rest. 40% conform contract nr..X./2008”, iar în acesta din urmă se prevede la art.5, lit.i) că “diferența de 40% din valoarea contractului se va plăti în rate egale în termen de 6 luni de la începerea dezmembrării”. Conform documentelor de evidență gestionare prezentate, rezultă că dezmembrarea și intrarea în gestiunea SC .X. SRL a instalației de sulfat de amoniu s-a efectuat în perioada august 2008-noiembrie 2009.

Drept urmare, conform prevederilor art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit exigibilitatea TVA la data plății efective a avansurilor către SC .X. SRL .X. , respectiv în datele de 19.08.2008, 19.09.2008, 20.10.2008, 25.11.2008, 11.12.2008, 19.12.2008, 21.01.2009, 30.01.2009, 23.02.2009 și 02.03.2009.

Petenta susține că prin raportare la dispozițiile art.134<sup>2</sup>, alin.(1), și alin.(2), lit.a), art.145, alin.(1) și art.146, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei, ceea ce în cazul de



față, momentul exigibilității taxei la furnizor îl constituie data emiterii facturilor de avans și nicidecum data încasării avansurilor.

**În drept**, conform prevederilor art. 145 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

*“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.*

iar prevederilor art. 134<sup>2</sup> din același act normativ:

*“ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(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. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora”*

Art.155 alin.1 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. **De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă:***

Totodată, conform prevederilor pct.69 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 din Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, iar dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data livrării de bunuri, cu anumite excepții, când exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înaintea livrării de bunuri.

Se reține că SC .X. SRL a înregistrat în contabilitate, în perioada 30.06.2008-01.07.2008, un număr de 8 facturi fiscale emise de SC .X. SRL reprezentând “avansuri instalație sulfat de amoniu”, iar plata efectivă a avansului facturat, în cazul a 6 facturi fiscale, s-a efectuat după emiterea acestora, respectiv în zilele de: 19.08.2008, 19.09.2008, 20.10.2008, 25.11.2008, 11.12.2008, 19.12.2008, 21.01.2009, 30.01.2009, 23.02.2009 și 02.03.2009.

Față de cele menționate mai sus rezultă că deducerea TVA în luna iulie 2008 pentru operațiunea “diferență rest 40% conform contract nr.X./2008” înscrisă în cele 6 facturi emise de SC .X. SRL, efectuată de societate, nu se încadrează în prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece plățile aferente „avansurilor” au fost efectuate la date ulterioare emiterii facturilor.

Argumentul petentei „momentul exigibilității taxei la furnizor îl constituie data emiterii facturilor de avans și nicidecum data încasării avansurilor” nu este în conformitate cu prevederile legale. În conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora” deci exigibilitatea în avansuri nu intervine la data emiterii facturii, ci la data încasării/plății avansurilor.

Pe cale de consecință, la inspecția fiscală s-a stabilit corect dreptul de deducere a TVA de X lei la data exigibilității acesteia, conform prevederilor art.145, alin.(l) și art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt care a condus la calculul de majorări de întârziere între momentul deducerii eronate a TVA (01.07.2008) și momentul exigibilității acesteia stabilită la control (19.08.2008, 19.09.2008, 20.10.2008, 25.11.2008, 11.12.2008, 19.12.2008, 21.01.2009, 30.01.2009, 23.02.2009 și 02.03.2009).

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul prevederilor art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru suma **X lei** aferentă de TVA suplimentară de **X lei**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin.(1), alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și pct. 11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit**

- **X lei - accesorii aferente impozitului pe profit**
- **X lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **X lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata**

**2. Desființarea parțială a** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **X lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata**

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o alta echipă să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

**3. Admiterea contestației și anularea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

**X**