



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 292 / 20.08 .2009  
privind soluționarea contestațiilor formulate de  
SC C SA**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice cu privire la reluarea soluționării contestațiilor formulate de **SC C SA**, împotriva deciziilor de impunere emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală.

Prin Deciziile ....Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestațiilor formulate de SC C SA împotriva deciziilor de impunere emise de Direcția generală a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Cu adresa, Direcția generală a finanțelor publice transmite dosarele contestațiilor formulate de SC C SA spre competență soluționare având în vedere că prin Decizia penală, definitivă, Curtea de Apel C a respins ca nefondată plângerea penală formulată de Direcția generală a finanțelor publice menținând Rezoluția din data de 15.01.2008 emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

Prin Rezoluția, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a dispus neînceperea urmăririi penale împotriva numitului M C, administrator al SC C SA împotriva acestei rezoluții Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice, a formulat

plângere la procurorul ierarhic superior, care a fost respinsă prin Rezoluția din data de 24.03.2008. Ca urmare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a atacat respectiva rezoluție, iar prin sentința penală nr.280/2008, pronunțată de Tribunalul ... s-a respins plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice, sentință rămasă definitivă prin Decizia penală pronunțată de Curtea de Apel .....la data de 18.11.2008, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale împotriva numitului M C, administrator al SC C SA, reținându-se că probatoriul administrat nu a dovedit comiterea de fapte cu caracter penal în sarcina acestuia.

Având în vedere că motivul care a determinat suspendarea cauzei a încetat definitiv, iar instanța de judecată nu s-a pronunțat pe latura civilă a cauzei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua, pe fond, procedura de soluționare, în conformitate cu prevederile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală, societatea contestă suma de .....lei, reprezentând:

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

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală, societatea contestă suma de ....., reprezentând:

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este competentă să soluționeze contestația formulată de SC C SA.

**I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziilor de impunere, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, în baza rapoartelor de inspecție fiscală , societatea susține următoarele:**

**Referitor la impozitul pe profit**

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere se aduc argumentele:

În ceea ce privește **neacceptarea la deducere, pe luna octombrie 2004, a sumei de .....lei din factura fiscală emisă de A S C F U**, cod fiscal ..... pe factură fiind înscris codul fiscal ....., contestatoarea arată că A S C F U, cod fiscal ....., este una și aceeași cu A S C F U C cod fiscal ..... iar Direcția generală a finanțelor publice a acordat 2 coduri fiscale pentru aceeași asociație plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

**Referitor la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu reclama și publicitatea, în sumă totală de ..... lei**, din facturile fiscale, pe motiv că A S C F U C , cod fiscal ..... și A S C F U C, cod fiscal ....., nu au depus situațiile financiare anuale, contestatoarea susține că nu este problema acesteia să verifice dacă agenții economici cu care se află în relații contractuale au mai multe coduri fiscale, sarcina ei fiind de a urmări îndeplinirea prevederilor contractelor încheiate, respectiv expunerea panourilor publicitare în locuri vizibile pe terenul de fotbal și în sala de conferințe a C U .

În susținerea argumentelor sale societatea se prevalează de prevederile art.19 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit cărora cheltuielile cu prestările de servicii de reclamă și publicitate sunt deductibile cu condiția îndeplinirii, cumulative, a două condiții:

a) serviciul trebuie să fie efectiv prestat, să fie executat în baza unui contract care să cuprindă datele referitoare la prestator, termen de execuție, precizarea serviciilor prestate precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului;

b) contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor  
b) contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, condiții ce sunt stipulate în contractul de reclamă și publicitate și în actul adițional nr. 01/2004.

De asemenea, contestatoarea arată că având în vedere cele prezentate, nu înțelege care este baza legală prin care organul de inspecție fiscală a constatat aceste cheltuieli nedeductibile, atât timp cât SC M SA și SIF O aveau contract de reclamă și publicitate iar cheltuielile societăților

respective au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește constatarea privind **cedarea din patrimoniu, în cursul lunii septembrie 2004, de bunuri în valoare totală de ..... lei**, către F PCR, fără ca această sumă să fie înregistrată pe venituri din cedarea activelor, contestatoarea precizează că înregistrarea în contabilitate s-a efectuat prin nota contabilă 461 "*Debitori diverși*" =212 "*Mijloace Fixe*" și că în realitate, nu este vorba de o vânzare, transfer de bunuri sau donație, ci este vorba de o înregistrare contabilă eronată, care ulterior a fost corectată, luându-se inclusiv măsura sancționării economistului care a efectuat înregistrarea deoarece a confundat investiția "*Centrul de agreement*" cu investiția "*Satul de vacanță*".

În acest sens SC C SA arată că însuși organul de inspecție fiscală recunoaște că F PCR, a înregistrat adresa către Consiliul Județean în vederea stabilirii valorii totale a construcțiilor efectuate, pentru regularizarea taxei privind autorizația de construire eliberată.

S.C. "C" SA susține că în luna noiembrie 2005 s-a efectuat reevaluarea imobilului denumit generic "Abator P" iar din raportul de reevaluare rezultă noua valoare a imobilului de ..... lei, valoarea de achiziție a acestuia fiind de .....lei. Totodată, societatea susține că prin raportul de reevaluare se efectuează inventarierea bunurilor aflate în cadrul acestui imobil.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală fac confuzii între Zona de agreement aflată în proprietatea F PCR, și Sat de Vacanță P aflat în proprietatea S.C. C SA .

Prin urmare, contestatoarea susține că nu există nici o vânzare sau transfer de proprietăți între S.C. C SA și F PCR. Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit și TVA pentru soldul contului 231 "*Imobilizări în curs*" considerându-se că acest sold reprezintă investiția aferentă Zonei de Agreement în condițiile în care acest sold aparține investiției Sat de Vacanță P. Ca urmare, societatea susține că acest fapt recunoscut și de organele de inspecție fiscală care precizează că "*...din situațiile financiare ale F PCR, depuse la organul fiscal pentru anul 2004 nu rezultă înregistrate ca și clădiri, construcții speciale, instalații, etc.*", deci, în realitate acest transfer nu a avut loc.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere, societatea aduce în susținere aceleași argumente în sensul că nu există nici un transfer de proprietate între societate și F PCR, fapt recunoscut și de organele de inspecție fiscală prin constatarea "*deși operațiunea de transfer s-a efectuat în septembrie 2004, prin depunerea proceselor verbale de recepție finală de către F PCR, la consiliul Județean , prin transferul valorii de ..... lei din patrimoniul SC C SA în patrimoniul F PCR, din situațiile*

*financiare ale F PCR, depuse la organul fiscal pe anul 2004 nu rezultă înregistrate ca și clădiri, construcții speciale, instalații, etc.”*

#### **Referitor la TVA**

**În ceea ce privește TVA calculată suplimentar aferentă cedării de bunuri din patrimoniu societății către F PCR**, contestatoarea susține că nu a avut loc un transfer, vânzare sau donație și nu se justifică stabilirea unui debit suplimentar de natura TVA în sarcina sa.

Contestatoarea arată că deși organele de inspecție fiscală au recunoscut că la data de 18.08.2004 F PCR, a emis Consiliului Județean cerere în vederea regularizării taxei privind autorizația de construire eliberată, omit să prezinte majorarea de capital în suma de ..... lei făcută potrivit Încheierii, aceasta fiind baza legală a cheltuielilor în ceea ce privește Satul de Vacanță, locație situată la 0,5 km de Centrul de Agreement autorizat și aflat în proprietatea F PCR. Societatea anexează Registrul general al Fundației aferent lunii septembrie 2004 prin care se demonstrează că nu este vorba de vânzare, Fundația neavând cunoștință de așa ceva.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere, societatea aduce în susținere aceleași argumente prezentate la capitolul impozit pe profit, respectiv ca transferul de proprietate nu a avut loc.

**Referitor la TVA stabilită suplimentar aferentă contractului de reclamă și publicitate încheiat cu ASFCU**, contestatoarea susține ca ASFC U este plătitoare de TVA din data 01.05.2002 iar ASFC U are doua coduri fiscale și este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată de la data 01.09.2004.

**II. Prin Deciziile de impunere emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în rapoartele de inspecție fiscală, astfel:**

**Potrivit raportului de inspecție fiscală, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere**, perioada verificată a fost:

- pentru impozitul pe profit 01.04.2004 – 31.12.2004 ;
- pentru TVA 01.06.2004 – 31.07.2005.

#### **Impozit pe profit**

1. S-a constatat că societatea a înregistrat în contul 605 "*cheltuieli cu energia*" suma de **30.952 lei reprezentând energia electrică consumată de Sucursala M** în condițiile în care, conform documentelor verificate și bilanțelor contabile de verificare întocmite pentru sucursala a rezultat că aceasta nu a înregistrat venituri pe toată perioada verificată, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a

încălcat prevederile art.21 alin.1 din Legea 571/2003, cu completările și modificările ulterioare, și nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli.

2. Din documentele contabile precum și din balanța analitică a mijloacelor fixe organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține mijloace fixe, respectiv autotractoare și semiremorci, apartament, casă de locuit, construcție cărămidă și instalație preparare băuturi, abator M, etc. care nu concură la obținerea de venituri în sensul participării la procesul de producție sau de prestări de servicii, pentru care s-a calculat amortizare lunară.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au analizat amortizarea aferentă acestor bunuri și au constatat că mijloacele de transport, respectiv autotractoare și semiremorci achiziționate de la SC I SA nu sunt declarate, astfel că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar **cheltuielile cu amortizarea în sumă de ..... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.**

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată a înregistrat **cheltuieli cu reclama și publicitatea** în sumă totală de ..... lei, în baza contractului de reclamă și publicitate încheiat între ASFC U, cod fiscal ..... și SC C SUCURSALA F din data de 01.05.2003, prelungit prin actul adițional și a contractului de reclamă și publicitate cu ASFCU cod fiscal .....

S-a constatat că în aceste contracte se specifică faptul că furnizorul de prestări servicii se obligă să afișeze la meciurile desfășurate pe stadionul IO sigla beneficiarului în locuri de maximă vizibilitate, inscripționarea numelui și siglei beneficiarului pe programul de meci la jocurile ce se dispută pe stadionul I O, afișarea siglei în sala de conferințe de presă la meciurile susținute pe teren propriu și personalizarea intrării de la tribuna oficială a stadionului.

Organele de inspecție fiscală arată că din analiza contractelor respective rezultă că serviciile menționate urmau să fie prestate și puteau genera efecte publicitare numai în perioada competițională iar în cadrul acestei perioade numai în zilele în care pe stadionul I O se desfășurau competiții sportive.

Din programul competițional al FRF a rezultat că în perioada competițională 01 decembrie - 28 februarie și 15 iunie - 15 august a fiecărui an nu se desfășoară competiții sportive fiind considerată pauza competițională în campionatul național de fotbal. Cu toate acestea, **societatea a înregistrat în luna iulie 2004 și în luna decembrie 2004 facturile fiscale în valoare totală de ..... lei (..... lei în luna iulie 2004 și ..... lei în luna decembrie 2004).** Fiind perioadă de pauză competițională, aceste cheltuieli nu sunt justificate economic prin faptul că în acea perioadă practic obiectul contractului nu se putea realiza. În aceste condiții conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul de

procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, sumele respective nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

4. De asemenea, s-a constatat că **în luna octombrie 2004 societatea a înregistrat factura fiscală în suma de ..... lei** emisă de ASFCU, cod fiscal ....., iar pe ștampila aplicată pe această factura fiscală este înscris codul fiscal ....., Prin urmare societatea nu a respectat prevederile art 6 alin.1 din Legea nr.82/1991, republicată și ale art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003, republicată astfel că, suma nu a fost acceptată la deducere.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat **cheltuieli cu reclama și publicitatea în sumă totală de ..... lei** din facturile fiscale e nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil **întrucât prestatorii**, în speță ASFC U cod fiscal ..... și ASFC U, cod fiscal ....., **nu au depus la organul fiscal teritorial situații financiare anuale** așa cum rezultă din adresa emisă de AFP ca răspuns la solicitările organului de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă societății cu privire la acest aspect prin care, administratorul precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate conform contract și anexează copii ale registrelor de vânzări TVA întocmite de ASFC U din care rezultă că facturile emise au fost înregistrate în jurnale.

S-a constatat că prin aceste operațiuni societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.f și lit.m din Legea nr.571/2003 și ale art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, în ceea ce privește completarea documentelor justificative.

6. Organul de inspecție fiscală a constatat că la data de 31.12.2004 **societatea a înregistrat în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" suma de ..... lei fără existența unor devize sau situații de lucrări în baza cărora să poată fi identificate și inventariate obiectivele realizate.**

S-a constatat că Sucursala C C a înregistrat în perioada verificată, aprovizionări de materiale de construcții, mijloace fixe, bunuri și servicii în vederea realizării investiției situate în localitatea Podari denumită "*Zona de Agreement P*" conform declarațiilor verbale date de doamna P C și a documentelor financiar-contabile puse la dispoziție organului de inspecție fiscală de către contestatoare. Investiția a fost efectuată în baza autorizației de construcție 1 eliberată de Consiliul Județean la cererea F PCR pentru executarea lucrărilor de construire "*Zona de Agreement*". Valoarea investiției efectuată în perioadă verificată este în sumă de .....lei.

Din înregistrările contabile verificate organul de inspecție fiscală a constatat că investiția a fost efectuată în regie proprie, în sensul că bunurile și

serviciile aprovizionate au fost date în consum având la baza bonuri de consum pe care s-a înscris "SAT VACANTA P", dar societatea nu a făcut dovada înregistrării în contul 231 "*Investiții în curs*" a cheltuielilor cu manopera. Bunurile aprovizionate au fost înregistrate în contul 231 - "*Investiții în curs*" fără existența unor devize de lucrări în baza cărora să poată fi identificate și inventariate obiectivele realizate. Organul de inspecție fiscală a constatat că în evidența contabilă a sucursalei sunt înregistrate în conturile de cheltuieli salariile personalului, obligațiile față de bugetele de asigurări, prestații de servicii executate de terți, alte cheltuieli cu materialele consumabile precum și cheltuielile cu obiectele de inventar destinate dotării investiției efectuate, în sumă totală de ..... lei, cheltuieli nejustificate de sucursală.

Organul de inspecție fiscală a constatat că prin operațiunile efectuate de societate s-au încălcat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, în sensul că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;

-art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în sensul recuperării din punct de vedere fiscal a cheltuielilor aferente construirii unui mijloc fix, în acest caz cheltuielile cu salariile și cu prestațiile efectuate de terți aferente construcției, prin deducerea amortizării conform prevederilor legale.

Deși societatea a construit un obiectiv de natura mijloacelor fixe fără a fi în posesia unui teren pentru care să dețină acte în ceea ce privește titlul de proprietate sau a unui document pe numele societății din care să rezulte autorizarea dată de organele în drept pentru a efectua o construcție, din verificarea documentelor financiar contabile s-a constatat că în luna septembrie 2004 societatea a recepționat în baza proceselor verbale de recepție nr.101 – 112, Hotel P+1 cu restaurant și terasă, Cramă, Sală vestiar + fitness + bazin acoperit, Piscină adulți + copii, Bar, Discotecă, Sală popicarie, Terasă Rustică, Ansamblu comemorativ, Alei acces + plajă, Biserică + clopotniță, Muzeu bordei + stâna, înregistrând în debitul contului 212 "Mijloace fixe" suma de .....lei și în debitul contului 214 "*Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale*" suma de ..... lei, cu nota contabilă, prin creditarea contului 231 "*Investiții în curs*".

De asemenea, **s-a constatat că în cursul lunii septembrie 2004 societatea a cedat din patrimoniu bunuri în valoare totală de ..... lei** reprezentând Hotel P+I cu restaurant și terasă, Cramă, Sală vestiar + fitness+ bazin acoperit, Piscină adulți + copii, Bar, Discotecă, Sală popicarie, Terasă Rustică, Ansamblu comemorativ, Alei acces+plajă, Biserică + clopotniță, Muzeu bordei + stâna, F PCR **fără ca această sumă să fie înregistrată pe venituri din cedarea activelor**, înregistrarea contabilă



efectuată și evidențiată de către societate în bilanța de verificare, în registrul jurnal și în bilanțul contabil, a fost cont 461 "Debitori diverși" analitic F PCR = cont 212 "Mijloace fixe", care atestă din punct de vedere contabil descărcarea gestiunii de mijloace fixe și cedarea acestora în patrimoniul unei alte persoane juridice, respectiv F PCR .

Transferul obiectivelor construite de către societate este demonstrat și de faptul că în aceeași lună F PCR depune la Consiliul Județean Procesul verbal de recepție finală, cu adresa înregistrată sub, în vederea stabilirii valorii totale a construcției efectuate, pentru regularizarea taxei privind autorizația de construcție eliberată.

Prin adresa depusă la DGFP F PCR declară în 12 puncte ca lucrări recepționate și finalizate cu o valoare de ..... lei, valoare ce se regăsește în evidența contabilă. În vederea justificării societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa depusă de F PCR reprezentând "Lista privind valoarea lucrărilor de construire ZONA DE AGREMENT în zona P" prin care s-a menționat "conform cu originalul", pe care a fost aplicată ștampila SC C SA și care a ținut loc de proces verbal de predare-primire între părți.

Din analiza fișelor de cont a rezultat: În fișa contului 461 "Debitori diverși" întocmită de societate la data de 30.09.2004 se regăsește operațiunea de cedare a activelor cu mențiunea "Transfer Fundație", cu valorile prezentate mai sus. La data de 30.06.2005 conform bilanței debitori - contul 461 "Debitori diverși" întocmită pentru SC C SA C, F PCR figurează cu un sold de ..... lei.

În fișa contului 231 "Investiții în curs" întocmită de societate la data de 30.09.2004 sunt înregistrate operațiunile de recepție din imobilizări în curs în mijloace fixe (conturile 212 și 214) în sumă totală de ..... lei, pe baza proceselor verbale de recepție.

S-a constatat că ieșirea din patrimoniu efectuată în luna septembrie 2004 este declarată și prin bilanțul contabil depus de SC C SA la data de 30.06.2005 iar în ceea ce privește bilanțul contabil depus de F PCR pentru anul 2004 rezultă că nu figurează declarate imobilizări corporale în sumă de ..... lei.

De asemenea, ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală Consiliul Local P a comunicat prin adresa, că F PCR deține teren de ..... mp și nu are declarate construcții la data emiterii adresei.

Prin nota explicativă dată de administratorul societății și directorul economic se precizează că "investițiile sunt efectuate la imobilul proprietate din comuna P, imobil achiziționat de către SC C SA în baza contractului de vânzare-cumpărare plus terenul aferent. " și faptul că "nu sunt investiții propriu-zise ci cheltuieli cu efectuarea reparațiilor, modernizărilor etc. la acest imobil" precum și că Satul de Vacanță P este investiție distinctă față de Zona de Agreement P, aceasta aparținând F PCR , nefiind nici o legătură între cele două obiective.

De asemenea, reprezentanții societății au declarat că nu s-au înregistrat venituri și nu s-a colectat TVA întrucât nu există nici o ieșire din patrimoniu iar Nota contabilă a fost efectuată din eroare datorată confuziei Sat de Vacanță P- Zona de Agreement P ce a fost corectată în luna septembrie 2005, investiția pentru Sat de Vacanță P este efectuată pe termen lung și are ca scop preluarea fluxului de turiști străini.

Cele precizate prin nota explicativă nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală întrucât din evidența contabilă nu rezultă concret obiectivul pentru care au fost efectuate investițiile, neexistând autorizație de construcție emisă pe numele societății ci pe numele F PCR pentru Zona de Agreement P în baza proiectului întocmit de SC T SRL.

Având în vedere că pe anul 2004 societatea a înregistrat pierdere în sumă de ..... lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de ..... lei organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului financiar pe anul 2004 ținând seama de cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei prezentate în anexa 1C la raportul de inspecție fiscală rezultând un profit impozabil în sumă de ..... lei cu un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de ..... lei.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus societății, în timpul inspecției fiscale, măsura de efectuare a inventarierii imobilizărilor corporale aflate în curs de execuție conform OMFP nr.1753/2004 pct.3 lit.a) și pct.14 cu termen 10.01.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează prin raportul de inspecție fiscală: *“Se menționează că organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra efectelor fiscale, respectiv modificarea bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, care rezultă din încălcarea prevederilor legale aferente operațiunilor înregistrate în contul 231 “Imobilizări corporale în curs” până când societatea va duce la îndeplinire măsura stabilită prin actul de control.*

*Organele fiscale își rezervă dreptul de a modifica decizia de impunere conform art.47 și art.88 alin.2 din OG nr.92/2003 R având în vedere rezultatele inventarierii”.*

### **Cu privire la taxa pe valoarea adăugată**

1. S-a constatat că **în luna septembrie 2004 societatea a scos din patrimoniu, bunuri, ce au fost recepționate în baza proceselor verbale de recepție în valoare totală de ..... lei care au fost cedate către F PCR fără ca această sumă să fie înregistrată în venituri și să fie colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare de ..... lei.** Înregistrarea contabilă efectuată de către societate în bilanța de verificare, în registrul jurnal general și în bilanțul contabil a fost :

461 "Debitori diverși"= cont 212 Mijloace fixe", și

461 "Debitori diverși " = cont 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"

care atestă din punct de vedere contabil descărcarea gestiunii de mijloace fixe și transferul acestora în patrimoniul unei alte persoane juridice.

Astfel, în conformitate cu prevederile OMFP nr.306/2002, s-a constatat că bunul de natura clădirii a ieșit din gestiune. Transferul obiectivelor construite de către societate este determinat și de faptul că în aceeași lună F PCR depune la Consiliul Județean Procesul verbal de recepție finală în vederea stabilirii valorii totale a construcției efectuate pentru regularizarea taxei privind autorizația de construcție eliberată.

Prin adresa, confirmă faptul că F PCR a depus în data de 18.08.2004 procesul verbal de recepție în vederea regularizării taxei pentru autorizația de construire.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.155 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru bunuri și servicii care nu au legătură cu obiectul de activitate și nu concură la realizarea de operațiuni taxabile în sumă de ..... lei, în perioada 01.06.2004 – 31.07.2005, încălcând prevederile art.145 alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare și anume:

- cu facturile fiscale societatea contestatoare a achiziționat mobilier restaurant;
- cu factura fiscală achiziționează joc artificii;
- cu factura fiscală, factura fiscală și factura fiscală execută reparații la mijloace de transport ce nu se regăsesc în evidența contabilă a societății;
- cu facturile fiscale, și a achiziționat materiale piscină;
- contravaloare sonorizare discotecă aprovizionate cu factura fiscală;
- confecționat firmă luminoasă, copertină, firmă "tovarășii" cu facturile fiscale
- ;
- alte aprovizionări de bunuri și servicii care sunt înscrise în facturile fiscale, etc.

3. S-a constatat că **în baza contractului de reclamă și publicitate încheiat între ASFC U, cod fiscal ..... și SC C SUCURSALA F** încheiat în data de 01.05.2003, care a fost prelungit prin actul adițional, **societatea a înregistrat în perioada iunie 2004 - iulie 2005, suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă.**

Societatea a încheiat contractul de reclamă și publicitate cu **ASFCU, cod fiscal ..... și a înregistrat suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă .**

Prin contracte se specifică faptul că furnizorul de prestări servicii se obligă să afișeze la meciurile desfășurate pe stadionul I O numele siglei beneficiarului în locuri de maximă vizibilitate, inscripționarea numelui și siglei beneficiarului pe programul de meci la jocurile ce se dispută pe stadionul I O, afișarea siglei în sala conferinței de presă la meciurile susținute și personalizarea intrării de la tribuna oficială a stadionului.

Potrivit contractelor sus menționate în perioada 01 decembrie - 28 februarie și 15 iunie -15 august a fiecărui an nu se desfășoară competiții sportive fiind considerată pauza competițională în C N F. Cu toate acestea societatea **contestatoare a înregistrat în luna iulie 2004 și în luna decembrie 2004, luni de pauză competițională, facturile fiscale cu TVA luni de pauză competițională, facturile fiscale cu TVA deductibilă în sumă de ..... lei.**

4. De asemenea, s-a constatat că în perioada iunie 2004 - iulie 2005, **societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei** în baza facturilor fiscale emise de ASFCU, **cod fiscal .....**, **care poartă ștampila ASFCU, cod fiscal .....**, asociație ce nu a depus la organul fiscal teritorial situații financiare anuale așa cum rezultă din adresa emisă de AFP și nici deconturi de TVA și **nu figurează ca fiind plătitor TVA.**

Totodată, s-a constatat că în aceeași perioadă **societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de ..... lei** în baza facturilor fiscale emise de ASFCU, **cod fiscal .....** și care din evidențele fiscale rezultă **că nu este înregistrată ca plătitor de TVA** fapt pentru care nu avea dreptul să emită facturi fiscale așa cum prevede art.155 alin 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a **dedus TVA aferenta cheltuielilor cu energia electrica în suma de ..... lei** pentru energia electrica consumata de Sucursala M, neputând face dovada cu documente justificative a consumului de energie electrică în condițiile în care conform documentelor verificate și bilanțelor contabile de verificare întocmite pentru sucursală a rezultat că aceasta nu a înregistrat operațiuni taxabile pe toată perioada verificată.

Urmare a celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ..... lei pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de .....lei și penalități de întârziere în sumă .....lei.

Pe perioada verificată societatea a înregistrat atât TVA de recuperat cât și TVA de plată. La finele inspecției societatea datorează **TVA de plată în sumă de ..... lei, precum și dobânzile în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere în sumă ..... lei.**

**Prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, s-au constatat următoarele:**

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice au avut ca obiective:

1. Stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției în curs ca urmare a transferului dreptului de proprietate a obiectivului "Sat de Vacanță P" către F PCR .

2. Stabilirea influenței fiscale, generate de neachitarea furnizorilor care sunt radiați din evidențele registrului de comerț, din baza de date a organelor fiscale și față de care societatea prezintă conform balanței analitice întocmită la 31.12.2004.

3. Influența neînregistrării veniturilor din penalități de întârziere obținute în baza contractului de închiriere mijloace fixe cu S.C I. SA, în aprilie 2004.

Verificarea s-a efectuat având la bază raportul de inspecție fiscală procesele verbale de contravenție și de constatare prin care s-a stabilit că societatea nu a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri, somațiile prin care administratorul a fost somat să ducă la îndeplinire măsurile dispuse, situațiile financiare depuse de societate la organul fiscal teritorial, alte date și informații din dosarul fiscal și din baza de date a Ministerului Finanțelor .

**1. Referitor la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției în curs înregistrată în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"** prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

S.C. C SA P a înregistrat în evidența contabilă începând cu anul 2001 realizarea unei investiții imobiliare în comuna P, care la data de 31.08.2004 avea o valoare de înregistrare de ..... lei.

Din valoarea investiției de .....lei, o parte, în sumă de ..... lei a fost transferată în luna septembrie 2004 către F PCR , fără a se întocmi contract de vânzare-cumpărare autentic și numai în baza unei cote contabile. Concomitent, F PCR , proprietara terenului și a autorizației de construcție a depus la Consiliul Județean procesele verbale de recepție în vederea regularizării taxei de autorizare pentru valoarea de ..... lei specificând toate clădirile și construcțiile de pe teritoriul investiției "Sat de Vacanță P. Prin decizia de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ..... lei .

Pentru diferența de valoare a investiției, respectiv suma de .....lei care se referă la aceleași obiective și care au fost transferate F PCR s-a dispus măsura inventarierii și alocării valorii din contul de investiții pe fiecare obiectiv în parte.

Ca urmare prin prezentul act administrativ s-au constatat următoarele:

a). **În ceea ce privește modul de autorizare și executare a construcțiilor s-a constatat** că certificatul de urbanism este emis pe numele F PCR iar Autorizația de construcție a fost emisă pe numele F PCR cu mențiunea *“pentru executarea lucrărilor de construirea Zonei de Agrement”*, pe termen de 36 luni fără prelungiri, la cererea acesteia și pe baza avizului de construire emis de Primăria comunei P pentru construire de imobil în comuna P, nr. fișa cadastrală, pentru construire Zona de Agrement.

În luna august 2004 F PCR depune la Consiliul Județean Procesul verbal de recepție finală cu *“Lista privind valoarea lucrărilor de construire Zona de Agrement în zona P, cu adresa, prin care declară, în 12 puncte, lucrări recepționate și finalizate cu o valoare de ..... lei, valoare ce se regăsește și în evidența contabilă, diferența de ..... lei rămânând în evidența contabilă a SC C SA.*

b). **Cu privire la dreptul de proprietate asupra terenurilor s-au constatat** următoarele:

Conform contractului de vânzare-cumpărare F PCR prin reprezentant legal D S, achiziționează un teren în comuna P, în suprafață de ..... mp, achitat cu suma de ..... lei, de la SC B SA - imobil și teren grevat de ipotecă BIR.

S-a constatat că toate avizele pentru obținerea autorizației de construire pentru construcțiile respective destinate desfășurării activității de turism au ca beneficiar F PCR, care a depus și procesul verbal de recepție în vederea recalculării autorizației.

Prin Contractul de vânzare-cumpărare SC C SA a achiziționat imobil – teren construit și neconstruit denumit Abator P, în suprafață de ..... mp, imobilul ipotecat în favoarea BIR Sucursala B și Sucursala P, de la SC B SA, cu prețul de ..... lei.

La nota explicativă dată de reprezentanții societății la inspecția fiscală anterioară a fost prezentat un document constând în Încheiere de rectificare întocmit de BNP D F prin care se precizează că: *“cercetând contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub am constatat următoarele: La imobilul situat în comuna P, care a fost dobândit prin contractul de vânzare-cumpărare încheiat de BNP D F, la suprafața totală de teren intravilan construit și neconstruit în loc de ..... mp, corect este ..... mp, iar la construcțiile edificate pe acest teren în loc de două magazine metalice, corect este una magazie metalică”*.

Potrivit celor de mai sus rezultă că societatea nu a prezentat un nou contract de vânzare-cumpărare pentru diferența de teren cedat în suprafață de .....mp, ce reprezintă exact suprafața ce face obiectul contractului, încheiat anterior contractului, care a produs efecte juridice până la data corectării suprafeței, respectiv o perioadă de 21 de luni.

c) . Referitor la justificarea construcției imobilizărilor ce aparțin SC C SA pe terenul F PCR , s-a constatat că societatea a prezentat Contractul de comodat, încheiat între F PCR în calitate de comodant și SC C SA în calitate de comodatari, pentru dare în folosință teren situat în comuna P, în suprafață de ..... mp cu construcțiile aferente și arboretul existent, proprietate a F PCR cu obligația comodarului să finalizeze obiectul de investiții și investiția propriu-zisă respectiv Zona de Acord.

Obligațiile comodarului, potrivit contractului de comodat constau în:

- conservarea terenului, imobilelor și arboretului existent;
- să folosească terenul potrivit destinației respectiv finalizarea investiției Zona de acord;
- să suporte cheltuielile necesare folosirii terenului și realizării investiției;
- să restituie la scadență terenul împrumutat cu toate construcțiile și investițiile prezente și viitoare amplasate pe acesta.

Comodantul se obligă să:

- pună la dispoziția comodarului terenul cu construcțiile și arboretul existent;
- depăgubească pe comodatar pentru daunele provocate de viciile ascunse ale bunului dacă el va avea cunoștință de ele și nu le-a adus la cunoștința comodarului;
- lase în folosință comodarului terenul și investiția realizată de acesta până la amortizarea cheltuielilor efectuate de acesta.

De asemenea, la capitolul "Alte clauze" din contractul de comodat se prevede că: "**toate cheltuielile efectuate de către SC C SA vor fi amortizate de aceasta, până în anul 2010, după care, toate imobilele aferente zonei de acord, ce au făcut obiectul prezentului contract, vor fi restituite odată cu terenul F PCR .**

**- pe toată durata contractului, cheltuielile cu impozitele, energie, telefon, salarii, investiții și altele, vor reveni comodarului;..." .**

În ceea ce privește finanțarea investiției "Sat de vacanță P" s-a constatat că au fost prezentate două contracte:

- contract de asociere în participațiune încheiat între ASOCIATIA FPP – prin reprezentant legal D S și SC C SA prin reprezentant R V, ce are ca obiect efectuarea în condiții de eficiență a investiției "Sat de Vacanță P", pe o perioadă de 5 ani, prin care "*părțile se obligă să întocmească lunar o bilanță de verificare centralizată pentru cunoașterea rezultatului financiar total. Astfel, se va stabili participarea părților la realizarea investiției, funcție de care se va deduce cota parte de profit obținut la darea în folosință a investiției*". S-a constatat că societatea nu a întocmit decont pentru evidențierea cotei de participare a fiecărui asociat și nici bilanță de verificare centralizată ci a evidențiat în contul 462 "Creditori diverși" – Asociația FPP , în care sunt prezentate aporturile bănești ale asociatului fără să rezulte sumele ce au fost utilizate efectiv pentru investiție. Totodată, lunar au fost operate plăți către

Asociația FPP fiind operate în contabilitate ca un împrumut de la creditorii. Pentru aceste fapte a fost transmisă sesizare către Oficiul Național pentru Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor .

- actul adițional la actul constitutiv prin care s-a majorat capitalul social al SC C SA cu suma de .....lei conform Contractului, Asociația FPP dobândind un număr de ..... acțiuni în valoare nominală de 10 lei. Acest fapt a fost autentificat prin Încheierea a Tribunalului și Certificatul constatator eliberat de Oficiul Registrului Comerțului din care rezultă că Asociația FPP deține cota de participare la beneficii de 99,9581%, până la această dată cota majoritară de 84% din capitalul social al SC C SA revenea Asociației Creștine Catolic Ortodoxe P, cu președinte SD.

**În ceea ce privește executarea în fapt a investiției** organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost executate în regie proprie de SC C SA fără a fi prezentate devize de cheltuieli, situații de lucrări sau liste de inventar cu bunurile realizate. Din datele prezentate inițial rezultă că au contribuit și SC M, SC T SRL.

**În ceea ce privește darea în folosință și modul de utilizare a investiției** s-a constatat că valoarea investiției a fost înregistrată în contabilitate pe măsura realizării astfel încât la data de ..... era înregistrată suma de ..... lei.

Punerea în funcțiune a clădirilor, construcțiilor speciale, utilajelor care împreună compun "Satul de Vacanță P" a fost efectuată la data recepției conform proceselor verbale de recepție ce poartă ștampila SC C SA, de către o comisie de recepție iar listele privind obiectivele nominalizate s-au întocmit de F PCR, care sunt înregistrate în proprietatea acestuia în vederea impunerii la valoarea de ..... lei conform declarației de impunere.

În ceea ce privește baza turistică și de agreement, barul și restaurantul, din verificările efectuate de alte organe de inspecție fiscală a rezultat că a fost pus în exploatare din anul 2004 de către SC I SRL ce are ca asociați pe R V și F C, deși SC C SA a declarat că nu a s-au desfășurat activități generatoare de venituri și nici nu a fost închiriat obiectivul, însă au fost înregistrate cheltuieli de protocol –băuturi alcoolice și produse alimentare.

Astfel, operațiunea de transfer a investițiilor a fost înregistrată faptic la SC C SA prin nota contabilă, respectiv prin ieșirea din patrimoniu a obiectivului Sat de Vacanță P și nu prin reflectarea operațiunii de vânzare către F PCR , nefiind respectate prevederile art.6 alin.1, 2, ale art.10 alin.1 și art.13 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată precum și ale pct.4.29 și 4.30 din OMFP nr.306/2002, cedarea activelor către F PCR trebuia înregistrată pe venituri conform pct.4.41 din OMFP nr.306/2002.

Ca urmare, s-a constatat că societatea a încălcat prevederile legale de mai sus neînregistrând în anul 2004 veniturile în sumă de ..... lei cu consecința diminuării bazei impozabile și a obligațiilor fiscale datorate și ca



urmare prin decizia s-a stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de .....și accesorii aferente în sumă de ..... lei.

Împotriva acestei decizii societatea a depus contestație prin care a motivat că operațiunea respectivă a fost o eroare contabilă. Organele de inspecție fiscală constată că este întemeiată motivația deoarece la finalizarea anului 2005 F PCR a depus situațiile financiare în care figurează valoarea de ..... lei reprezentând imobilizări corporale "Sat de Vacanță P".

Analizând evidența contabilă a societății s-a constatat că la 31.12.2004, în contul 231"Imobilizări în curs", este înregistrată suma de ..... lei fără existența unor devize sau situații de lucrări.

Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli curente aferente investiției Restaurant .....pentru care nu prezintă autorizație de construcție, devize de cheltuieli, contract de închiriere a spațiului, etc. astfel că, valoarea finală a investiției R R la data de 30.06.2005, este de ..... lei.

Având în vedere că investiția R R este recepționată în anul 2005 și evidențiată în contabilitate la data de 30.06.2005 organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta rămâne în contul investiției corporale în curs în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește măsura inventarierii dispusă la inspecția fiscală din data de 06.12.2005 deoarece societatea nu a dus la îndeplinire această măsură s-a stabilit un nou termen – 20.02.2006. Întrucât la data de 28.02.2006 societatea a prezentat un raport de evaluare a imobilelor și nu inventarierea contului 231"Imobilizări în curs" s-a emis somație urmând ca în data de 21.03.2006, ora 9, să se prezinte inventarierea.

Deoarece, nici la această dată nu au fost întocmite documentele solicitate s-a emis o altă somație precum și o a treia somație, cu termen 31.03.2006.

S-a constatat că societatea nu a putut face dovada că investițiile în curs înregistrate în contabilitate urmează a fi utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile și mai mult prin transferul efectuat și înregistrat în contabilitate în luna septembrie 2004 rezultă că întreaga investiție aparține Complexului Sat de Vacanță P conform autorizației de construcție și a celorlalte documente este proprietate a F PCR , astfel, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.128 alin.1 și 2 din legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. C SA P nu a înregistrat venituri din cedarea de active în valoare de ..... lei către F PCR , având drept consecință următoarele:

1. Neînregistrarea în evidența contabilă a societății a tuturor operațiunilor economico-financiare efectuate la data la care se referă evidența contabilă;

2. Neînregistrarea de venituri, respectiv de cheltuieli, obținute din cedarea de active.

3. Diminuarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de ..... lei.

În temeiul prevederilor art.137 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei **o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de..... lei corespunzătoare veniturilor obținute din cedarea de active.**

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei s-au calculat **dobânzi în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă ..... lei** în conformitate cu prevederile art.109 alin.1), art.114 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 și a Hotărârii Guvernului nr.1513/2002.

2. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit bilanței analitice întocmită la 31.12.2004 S.C. C SA P avea obligații neachitate față de furnizorii S.C B SA și S.C M SRL, care erau radiați din evidențele registrului de comerț și din baza de date a organelor fiscale.

Întrucât **S.C. C SA P nu a înregistrat veniturile obținute în sumă de ..... lei aferente furnizorilor prescriși, ce au o vechime mai mare de 3 ani, organele de inspecție fiscală au stabilit suma ca reprezentând venituri din anularea obligațiilor pentru a compensa cheltuiala ce a diminuat obligația de plată la buget pe perioada anterioară, astfel că au calculat în sarcina contestatoarei o diferență de impozit pe profit în sumă de .....lei** în temeiul art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru nevirarea diferenței de impozit pe profit în sumă de ..... lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei **accesorii în suma totală de ..... lei** în baza prevederilor art.115 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

3. Deasemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. C SA nu a înregistrat la data de 31.12.2004 creanța asupra S.C I SA reprezentând venituri din penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei obținută în baza Sentinței Tribunalului pronunțată în Dosarul.**

S-a constatat că întrucât societatea nu a prezentat inventarierea nu s-a prezentat nici confirmarea soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii.

Din bilanța analitică a furnizorilor de imobilizări întocmită la data de 31.12.2004 și la data de 30.06.2005 a rezultat că figurează ca furnizor de imobilizări neachitat EXECUTOR I, pentru suma de ..... lei. Reprezentanții societății au motivat că soldul respectiv este o eroare și de fapt reprezintă sold neachitat către SC I SA care a furnizat mijloace fixe: 14 autotractoare și

14 semiremorci în luna aprilie 2004, în sumă de ..... lei din care valoarea mijloacelor fixe este de ..... lei, care s-a efectuat prin intermediul Biroului Executor Judecătoresc I C C.

Ca urmare a demersurilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că SC C SA nu a înregistrat în evidența contabilă creanța asupra SC I SA reprezentând venituri din penalități de întârziere pentru nepredarea la termen a documentelor originale de proveniență a mijloacelor de transport închiriate în vederea obținerii autorizațiilor pentru circulația în trafic, în sumă totală de ..... lei, obținută în baza Sentinței din care a fost încasată suma de ..... lei reprezentând datorie a societății către SC I SA, societatea neevidențind **venituri din penalități, pe perioada aprilie – decembrie 2004**

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei **o diferență de impozit pe profit în sumă de ..... lei** în temeiul art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe profit în suma de ..... lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei **accesorii în sumă de ..... lei.**

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală a fost emisă decizia de impunere prin care s-au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ..... lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative incidente pe perioada verificată invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la:**

- **impozitul pe profit aferent** sumei de ..... lei reprezentând venituri din cedarea investițiilor, neevidențiate pe perioada 01.04.2004 – 31.12.2004 **și accesoriile aferente** impozitului pe profit;
- **TVA colectată suplimentară în sumă de ..... lei** aferentă veniturilor neevidențiate din cedarea investiției în cuantum de ..... lei, pe perioada 01.04.2004 – 31.12.2004;
- **dobânzi în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei** aferente TVA în sumă de ..... lei;
- **TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei** aferentă veniturilor neevidențiate din cedarea investiției în valoare de ..... lei, la data de 30.06.2005;
- **dobânzi în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei** aferente TVA în sumă de ..... lei,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale calculate în sarcina societății de către organele de inspecție fiscală pe considerentul că societatea a cedat investițiile evidențiate în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs*" pentru obiectivul Sat de Vacanță P, la data de 30.09.2004, către F PCR în condițiile în care prin Rezoluția de neîncepere a urmăririi penale, menținută prin Rezoluția de respingere a plângerii formulată de DGFP, rămasă definitivă prin Decizia penală a Curții de Apel, organele de urmărire penală au stabilit că acestea reprezintă investiții efectuate la obiectivul Sat de Vacanță P din cadrul Abatorului P, proprietate a societății.

Perioada verificată: 01.04.2004 – 30.06.2005.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că SC C SA Sucursala C a înregistrat aprovizionări de materiale de construcții, mijloace fixe, obiecte de inventar, bunuri și servicii în vederea realizării investiției denumită "Sat de vacanță P", în baza Autorizației de construcție eliberată la cererea F PCR pentru executarea lucrărilor de construire "Zonă de Acord P".

S-a constatat că deși societatea a construit un obiectiv de natura mijloacelor fixe fără a fi în posesia unui teren, în luna septembrie 2004 a recepționat cu Procesele verale de recepție 101-112, mijloacele fixe: Hotel P+1 cu restaurant și terasă, Cramă, Sală vestiar + fitness + bazin acoperit, Piscină adulți + copii, Bar, Discotecă, Sală popicarie, Terasă Rustică, Ansamblu comemorativ, Alei acces + plajă, Biserică + clopotniță, Muzeu bordei + stâna, înregistrând în debitul contului 212 "*Mijloace fixe*" suma de ..... lei și în debitul contului 214 "*Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale*" suma de 8.950 lei, cu nota contabilă, prin creditarea contului 231 "*Imobilizări corporale în curs*", cu suma totală de ..... lei.

Astfel, s-a constatat că în cursul lunii septembrie 2004 **societatea a cedat din patrimoniu bunuri în valoare totală de ..... lei** reprezentând Hotel P+1 cu restaurant și terasă, Cramă, Sală vestiar + fitness+ bazin acoperit, Piscină adulți + copii, Bar, Discotecă, Sală popicarie, Terasă Rustică, Ansamblu comemorativ, Alei acces+plajă, Biserică + clopotniță, Muzeu bordei + stână, F PCR **fără ca această sumă să fie înregistrată pe venituri din cedarea activelor**, înregistrarea contabilă efectuată și evidențiată de societate în bilanța de verificare, în registrul jurnal și în bilanțul contabil, a fost cont 461 "*Debitori diverși*" analitic F PCR în care se menționează "*transfer fundație*" = cont 212 "*Mijloace fixe*", ce atestă din punct de vedere contabil descărcarea gestiunii de mijloace fixe și cedarea acestora în patrimoniul unei alte persoane juridice, respectiv F PCR .

Ieșirea din patrimoniu a fost declarată de societate prin bilanțul contabil depus la data de 30.06.2005 în condițiile în care în bilanțul întocmit de F PCR la data de 31.12.2004 nu figurează declarate aceste imobilizări corporale în valoare de ..... lei.

Prin nota explicativă solicitată de organele de inspecție fiscală, reprezentanții societății au declarat că nota contabilă 004 a fost întocmită din eroare datorită confuziei obiectivului de investiții Sat de Vacanță P – Zonă de Agreement P și a fost corectată în luna septembrie 2005 iar investițiile au fost efectuate la imobilul achiziționat de societate cu Contractul de vânzare-cumpărare plus terenul aferent, respectiv Abatorul P și că acestea nu sunt investiții propriu-zise ci reparații și modernizări la acest imobil. De asemenea, contestatoarea aduce precizări prin nota explicativă în sensul că nu a înregistrat venituri și nu a colectat TVA deoarece nu a avut loc nici o ieșire din patrimoniu și nu a fost întocmit nici un document în acest sens.

Declarațiile reprezentanților societății nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală pe considerentul că nu rezultă concret obiectivul pentru care au fost efectuate aceste investiții având în vedere că nu există autorizație de construcție pe numele SC C SA pentru obiectivul Sat de Vacanță P, singura Autorizație fiind pentru obiectivul Zona de Agreement P emisă pe numele F PCR . S-a avut în vedere și faptul că transferul obiectivelor construite de societate este demonstrat de depunerea la Consiliul Județean, de către F PCR a Procesului verbal de recepție finală "*Lista privind valoarea lucrărilor de construire ZONA DE AGREMENT în zona P*", cu adresa, prin care se declară ca lucrări finalizate și transferate acesteia în valoare de ..... lei, în vederea regularizării taxei privind autorizația de construcție eliberată.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.1 și art.155 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aferente a fost calculat impozit pe profit suplimentar aferent veniturilor neevidențiate din cedarea investiției, accesorii aferente, TVA colectată în sumă de ..... lei și accesorii aferente TVA.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a reanalizat modul de autorizare a construcțiilor, dreptul de proprietate asupra terenurilor, justificarea construcției imobilizării ce aparține SC C SA efectuată pe terenul F PCR , modul de finanțare a investiției, darea în folosință a acesteia precum și modul de utilizare constatându-se că SC C SA a înregistrat în evidența contabilă, până la data de 31.08.2004, valoarea investiției de ..... lei aferentă obiectivului "Sat de Vacanță P", fără să fie înregistrate venituri din perioada de la începutul realizării investiției până la data de 31.07.2005.

S-a constatat că bunurile în valoare de ..... lei sunt înregistrate în patrimoniul F PCR în vederea impunerii conform Declarației de impunere.

Totodată, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli curente, consumurile aferente investiției "R R-" pentru

care nu s-a prezentat deviz de cheltuieli, situații de lucrări, contract de închiriere a spațiului, această investiție fiind recepționată la data de 30.06.2005 la valoarea de ..... lei. Astfel, *“Tinând seama de investiția recepționată în anul 2005 și anume R R în evidența contabilă a societății la data de 30.06.2005 rămâne în contul investiții corporale în curs suma de ..... lei”*, respectiv diferența dintre valoarea totală a investiției de ..... lei și investiția cedată fundației în sumă de ..... lei.

De asemenea, prin acest act administrativ organele inspecție fiscală au constatat că a fost încheiat contractul de comodat între F PCR în calitate de comodant și societate în calitate de comodatatar prin care comodatarul se obligă să finalizeze obiectul de investiții cât și investiția propriu-zisă inițiată de F PCR , respectiv Zona de Agreement. Prin acest contract se prevede că investiția se va finaliza în termen de 3 ani de la data contractului și SC C SA va utiliza investiția și terenul o perioadă de 6 ani pentru amortizarea cheltuielilor efectuate iar la capitolul *“Alte clauze”* se prevede că :

*“- toate cheltuielile efectuate de către SC C SA vor fi amortizate de aceasta, până în anul 2010, după care, toate imobilele aferente zonei de agreement, ce au făcut obiectul prezentului contract, vor fi restituite odată cu terenul F PCR .*

*- pe toată durata contractului, cheltuielile cu impozitele, energie, telefon, salarii, investiții și altele, vor reveni comodatarului;...”*

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat inventarierea contului 231 *“Imobilizări corporale în curs”*, nu a făcut dovada că investițiile în curs au fost utilizate pentru operațiuni taxabile precum și având în vedere transferul efectuat și înregistrat în contabilitate în luna septembrie 2004 organele de inspecție fiscală au concluzionat: ***“rezultă că întreaga investiție aparține Complexului Sat Vacanță P care în fapt și de drept, conform autorizației de construcție și a celorlalte documente este proprietate a F PCR.***

Potrivit celor concluzionate s-a stabilit că societatea nu a înregistrat venituri din cedarea de active în valoare de ..... lei având drept consecință neevidențierea tuturor operațiunilor economico-financiare, neînregistrarea de venituri și cheltuieli din cedarea de active și diminuarea bazei de impozitare a TVA cu suma de ..... lei .

Astfel, în baza art.128 alin.3 lit.e, alin.4 și 5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat, la data de 30.06.2005, TVA suplimentară datorată bugetului în sumă de ..... lei, majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.

Prin contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere societatea susține că înregistrarea în contabilitate prin nota contabilă este **o eroare care ulterior a fost corectată, luându-se inclusiv măsura sancționării economistului care a efectuat înregistrarea deoarece a**

**confundat investiția “Centrul de agrement” cu investiția “Sat de vacanță”.**

De asemenea, susține că **organele de inspectie fiscala fac confuzii între Zona de Agrement aflată în proprietatea F PCR și Sat de Vacanță P aflat în proprietatea S.C. C SA P**, soldul contului 231 “*Imobilizari corporale în curs*” se referă la investiția efectuată pentru activul denumit generic Abator P - Sat Vacanță P, activ aflat în proprietatea S.C. C SA Pi încă din anul 2002.

Prin urmare, nu există nici un transfer de proprietăți între S.C. C SA P și F PCR , deci, s-a calculat impozit pe profit și TVA pentru soldul contului 231 “*Imobilizări corporale în curs*” considerându-se că acest sold reprezintă investiția aferentă Zonei de Agrement în condițiile în care acest sold aparține investiției Sat de Vacanță P.

În ceea ce privește neefectuarea inventarierii contestatoarea susține că în luna noiembrie 2005 s-a efectuat reevaluarea imobilului denumit generic “Abator P” prin care se efectuează inventarierea bunurilor aflate în cadrul acestui imobil.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile:

Art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

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

Art.24 alin.1, alin.3 lit.a, d și e din același act normativ, precizează:

*“(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:*

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;*

*[...]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;*

*e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică.”*

Iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile:

Art.128 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.*

*(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.”*

Art.155 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. [...].*

*Prin norme se stabilesc situațiile în care factura fiscală poate fi emisă și de altă persoană decât cea care efectuează livrarea de bunuri.[...]*

*(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că efectuarea de cheltuieli cu investițiile noi sau la mijloacele fixe existente se evidențiază în contul 231”*Imobilizări corporale în curs*”, pe bază de documente referitoare la achiziția și consumul materialelor, manoperei și altor cheltuieli efectuate distinct, pe fiecare obiectiv de investiții. La finalizarea parțială sau totală a investiției/investițiilor se efectuează recepția parțială sau totală, pe baza situațiilor de lucrări și a devizelor de cheltuieli și se emit procese verbale de recepție parțială sau finală cu precizarea obiectivului de investiții. La data punerii în funcțiune a investițiilor efectuate și recepționate cheltuielile cu investiția se recuperează pe calea amortizării, cheltuielile cu amortizarea fiind deductibile la calculul impozitului pe profit iar în cazul cedării dreptului de ]proprietate a acestora se înregistrează venituri impozabile din cedarea de active.

În ceea ce privește TVA, exigibilitatea acesteia intervine la data faptului generator așa cum este prevăzut la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sau este anticipată faptului generator potrivit alin. 5 și 6 de la art.134, care prevede:

*“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

*a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;*



b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.

**(6) Prin derogare de la alin. (5), în cazul construirii unui bun imobil, antreprenorul general poate opta pentru ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data livrării bunului imobil, în condiții stabilite prin norme.”**

Ca urmare, din constatări rezultă că societatea a evidențiat în contul 231”*Imobilizări corporale în curs*”, pe perioada 01.04.2004-30.06.2005 cheltuieli cu investiții în sumă totală de ..... lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă obiectivului “*Sat de vacanță P*”.

Astfel, în baza notei contabile, întocmită de societate, debit cont 212 “*Mijloace fixe*” și debit cont 214 “*Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale*” prin credit cont 231”*Imobilizări corporale în curs*”, cu suma totală de ..... lei precum și a proceselor verbale de recepție nr.101-112 din septembrie 2004 s-a stabilit că societatea a efectuat cedare de active către F PCR ce deținea terenul și Autorizația de construcție pentru executarea lucrărilor de construire a obiectivului “*Zonă de Agrement P*”. Deși nu există documente care atestă transferul proprietății, s-a calculat în sarcina societății impozit pe profit aferent veniturilor ce trebuiau evidențiate și TVA colectată suplimentară aferentă acestei operațiuni.

La inspecția fiscală efectuată pe anul 2005 s-a concluzionat că și diferența de 2.263.181 lei reprezintă investiție cedată către F PCR în virtutea faptului că “**întreaga investiție aparține Complexului Sat Vacanță P care în fapt și de drept conform autorizației de construcție și a celorlalte documente este proprietatea a F PCR**”, fără însă să se calculeze impozit pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală procedând doar la calcularea de TVA colectată suplimentară în virtutea faptului că a avut loc o livrare pentru care societatea avea obligația să emită factură fiscală.

Aceste aspecte au făcut obiectul urmăririi penale iar prin Rezoluția de neîncepere a urmăririi penale din data de 15.01.2008 emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial, s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de reprezentanții societății, iar în ceea ce privește investițiile efectuate de SC C SA în sumă de ..... lei, la pct.A din rezoluție, s-a reținut că:

“Potrivit raportului de constatare tehnică și evaluare întocmit de SC E SRL, la solicitarea DGFP, înregistrat la această instituție sub numărul

....., **bunurile mobile aparținând SC C SA, aflate la Abatorul P [...] au avut la data expertizării, valoarea de ..... lei investiții ce au fost evidențiate în contabilitate ca imobilizări corporale în curs, cont 231)**”,

“[...] F PCR este o asociație non profit ale cărei fonduri provenite de regulă din donații, iar în cursul anului 2000 membrii acesteia au hotărât realizarea unei zone de agrement în comuna P, pe malul drept al râului J.

Pentru aceasta, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat prin încheierea din data de 14 noiembrie 2000, F PCR a achiziționat de la SC B SA bunuri imobile printre care un teren în suprafață de ..... mp [...]

Ulterior, la cererea F PCR Consiliul Județean a eliberat Certificatul de urbanism din data de 16 februarie 2001 pentru **amenajare zonă de agrement** precum și autorizația de construire nr.199 din data de 24 august 2001.

Pentru realizarea proiectului un număr de 17 acționari ai SIF dar și membrii ai Asociației FPP [...] l-au împuternicit pe numitul S D să se ocupe de aprovizionarea cu materiale, găsierea de forță de muncă, [...]

La terminarea lucrărilor [...] au fost întocmite un număr de 12 procese verbale de recepție numerotate de la 101-112 vizând toate obiectivele realizate în proiectul Zona de Agrement P, care deși nu vizau SC C SA , directorul economic al acestei societăți I G, le-a evidențiat în bilanța de verificare și în registrul jurnal general pentru luna septembrie 2004, prin nota contabilă din data de 30 septembrie 2004.”

**“Din actele premergătoare efectuate în cauză coroborate cu raportul de inspecție fiscală întocmit de DGFP, rezultă că obiectivele de investiții privind zona de agrement aparțin Fundației PCR și nu SC C SA, că în mod gresit acestea au fost evidențiate în contabilitatea acestei societăți prin nota contabilă nr.4 din data de 30 septembrie 2004, operațiunea fiind corectată ulterior.”**

Iar la cap.E din rezoluția menționată se precizează:

**“Examinând actele premergătoare efectuate la urmărirea penală, procesele verbale de inspecție fiscală, rapoartele de evaluare, [...] s-a dovedit că SC Ca realizat investiții la Sucursala Abatorul P pentru obiectivul “Sat de vacanță” și nu la obiectivul “Zonă de Agrement” care aparține F PCR**

**precum și faptul că “Reiese clar , că nu există nici o legătură între Sat de Vacanță P și Zona de Agrement P și nici o legătură între SC C SA și F PCR**

Aceste precizări sunt reiterate prin Decizia penală, definitivă, emisă de Curtea de Apel Craiova- Secția penală și pentru cauze cu minori -Instanța de recurs, prin care se respinge ca nefondat recursul declarat de ANAF – DGFP împotriva Sentinței penale ce a respins plângerea formulată de DGFP împotriva Rezoluțiilor.

Având în vedere rezultatele urmăririi penale prezentate prin Rezoluția din 15.01.2008 rezultă că investițiile în sumă totală de ..... lei **au fost efectuate la Abatorul P pentru obiectivul “Sat de vacanță” și nu la obiectivul “Zonă de Acord”,** fiind în totală contradicție cu constatările organelor de inspecție fiscală care au concluzionat că cele două obiective de investiții aparțin Complexului Sat de Vacanță P, aflat în proprietatea F PCR .

Ca urmare, se vor desființa deciziile de impunere pentru obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit , TVA colectată și accesorii aferente acestora, calculate de organele de inspecție fiscală pentru sumele din contul 231”*Imobilizări corporale în curs*“, pe considerentul ca societatea a efectuat cedare de active și nu a evidențiat venituri impozabile și TVA colectată, urmând să se reanalizeze aspectele prezentate în funcție de rezultatele urmăririi penale potrivit căroror aceste investiții au fost efectuate la obiectivul “*Sat de Vacanță P*” din cadrul Abatorului P, achiziționat de societate cu Contractul de vânzare-cumpărare 02 și în funcție de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată, de documentele prezentate de societate și de argumentele din contestație, se va efectua recalcularea obligațiilor fiscale datorate bugetului și a accesoriiilor aferente, dacă este cazul.

## **2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu reclama și publicitatea,**

**2.a) În ceea ce privește cheltuielile cu reclama și publicitatea în sumă de ..... lei,** cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat realitatea și necesitatea acestor prestări de servicii pe baza de documente potrivit temeiului legal invocat de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: iulie 2004 și decembrie 2004

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea cheltuielilor cu reclama și publicitatea din facturile fiscale în valoare totală de ..... lei (..... lei în luna iulie 2004 și valoare de ..... lei în luna decembrie 2004) emise de ASCFUC în baza contractului de reclamă și publicitate încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., din data de 01.05.2003, prelungit prin actul adițional și în baza contractului încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală .....

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că din analiza contractelor de reclamă și publicitate rezultă că serviciile urmau să genereze efecte publicitare numai în perioada competițională iar în cadrul acestei perioade numai în zilele în care pe

stadionul I O se desfășurau competiții sportive. Din analiza programului competițional s-a constatat că în perioada 01 decembrie – 28 februarie și 15 iunie – 15 august a fiecărui an nu se desfășoară competiții sportive fiind considerată pauză competițională în C N F. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli *“nu sunt justificate economic prin faptul că în acea perioadă practic obiectul contractului nu se putea realiza faptic”*.

Contestatoarea susține că se consideră cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri cheltuielile cu prestările de servicii respectiv reclama și publicitatea cu condiția îndeplinirii cumulative a următoarelor condiții:

- serviciul să fie efectiv prestat, în baza unui contract care să cuprindă toate datele referitoare la prestator, termen de execuție, natura serviciilor, tarife percepute respectiv valoarea totală a contractului;
- să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor .

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Conform pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Față de prevederile legale de mai sus, neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli cu prestarile de servicii, din punct de vedere fiscal, presupune o analiza a acestora în conformitate cu prevederile legale incidente in materie respectiv, o analiza din punct de vedere a realității

serviciilor cu reclama și publicitatea efectuate pe baza documentelor deținute de societate și a necesității efectuării acestor cheltuieli.

Ca urmare, se reține că, deși prin raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea are încheiate două contracte de reclamă și publicitate cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., din data de 01.05.2003, prelungit prin actul adițional și contractul încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., nu se analizează clauzele acestor contracte referitoare la obiectul contractului, modalitatea de prestare a serviciilor de reclamă și publicitate, natura serviciilor, perioada prevăzută pentru prestarea acestora, dacă prestarea acestora este condiționată de programul competițional al FRF, pe fiecare contract în parte precum și documentele deținute de societatea contestatoare privind realitatea prestării serviciilor de reclamă și publicitate.

Astfel, având în vedere constatarea organului de inspecție fiscală *“în acea perioadă practic obiectul contractului nu se putea realiza faptic”* precum și temeiul legal invocat, respectiv art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că nu a fost efectuată o analiză din punct de vedere fiscal în funcție de actul normativ incident.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil în funcție de cele prezentate în decizie și de temeiul legal invocat în raportul de inspecție fiscală.

La reanalizare se vor avea în vedere și rezultatele urmăririi penale prezentate în Rezoluția din 15.01.2008 de scoatere de sub urmărire penală a reprezentanților societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Curtea de Apel - Secția penală și pentru cauze cu minori -Instanța de recurs, prin care, la cap B se precizează: *“Din actele premergătoare efectuate în cauză rezultă că aprecierile organului fiscal sunt eronate și fără bază legală întrucât chiar dacă contractele au vizat și perioadele de pauză competițională a echipei de fotbal, obiectul acestora a fost realizat cu ocazia conferințelor de presă și a altor activități realizate, prin prezentarea banerelor, afișelor, etc. Se cunoaște faptul că în pauza competițională cluburile de fotbal organizează în mod repetat conferințe de presă, unde sunt prezentate diferite transferuri de jucători, cantonamentele de pregătire a jucătorilor și multe evenimente referitoare la activitățile sportive, etc.”*

**2.b) În ceea ce privește cheltuielile cu reclama și publicitatea în sumă de ..... lei,** cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu a fost efectuată o analiză a facturii fiscale în vederea stabilirii calității de document justificativ ce stă la baza cheltuielilor înregistrate în contabilitate iar societatea

prezintă documente din care rezultă că i-au fost atribuite mai multe coduri de înregistrare fiscală.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere suma de ..... lei reprezentând contravaloare reclamă și publicitate, din **factura fiscală**, emisă de ASCFUC – cod fiscal ....., pe motiv că pe factură este aplicată ștampila cu codul fiscal ..... lei, în baza prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991, republicată și ale art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că ASCFUC – cod fiscal ..... este una și aceeași persoană cu ASCFUC – cod fiscal ..... iar DGFP a acordat două coduri fiscale pentru aceeași asociație plătitoare de TVA și anexează copie a certificatelor de înregistrare fiscală și hotărâre de înființare a asociației.

În drept, potrivit art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

Conform art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate ce nu au la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că factura fiscală emisă de ASCFUC – cod fiscal ....., nu reprezintă document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor cu reclama și publicitatea pe motiv este aplicată ștampila cu codul de înregistrare fiscală ..... și nu ștampila cu codul de înregistrare fiscală .....

În susținerea contestației societatea prezintă documentele:

- Încheierea emisă de Judecătoria prin care dispune înscrierea ASCFUC

- Certificat de înregistrare fiscală pe numele ASCFUC – Activitatea economică, **cod de înregistrare fiscală** ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 01.05.2002;

- Certificat de înregistrare fiscală pe numele ASCFUC , cod de înregistrare fiscală ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 12.07.2004;

-Certificat de înregistrare fiscală pe numele ASCFUC – Activitatea economică, **cod de înregistrare fiscală** ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 01.09.2004.

Potrivit documentelor prezentate rezultă că ASCFUC – Activitatea economică, are atribuite două coduri de înregistrare fiscală, respectiv ..... și ..... iar ASCFUC are atribuit codul de înregistrare fiscală .....

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală prezentate la pct.2.a) din prezenta decizie rezultă că au fost încheiate două contracte de reclamă și publicitate, respectiv contractul de reclamă și publicitate din data de 01.05.2003, prelungit prin actul adițional, încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., și contractul încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., **fără să menționeze dacă factura fiscală a fost emisă în baza unuia dintre contractele menționate.**

Având în vedere cele de mai sus rezultă că pe factura fiscală în cauză este aplicat codul de înregistrare fiscală ..... al ASCFUC este una și aceeași persoană.

Aspectul constatat de organele de inspecție fiscală a făcut obiectul urmăririi penale iar prin Rezoluția din 15.01.2008 de scoatere de sub urmărire penală a reprezentanților societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Curtea de Apel - Secția penală și pentru cauze cu minori -Instanța de recurs, la cap E se precizează:”*Cu toate că în timpul cercetărilor, cu adresele s-au solicitat documentele care au stat la baza atribuirii celor două coduri, reprezentantii Direcției generale a finanțelor publice nu au comunicat acest aspect (codurile fiind atribuite de instituție și nu de societățile comerciale).*” precum și faptul că “*În ceea ce privește contractul de publicitate s-a procedat legal, neexistând indicii că s-ar fi urmărit prin acte fictive transmiterea unor sume de bani din veniturile SC C SA către ASFC cu scopul vădit de a se sustrage de la plata obligațiilor către bugetul de stat [...]*”.

Se reține că din punct de vedere fiscal, calitatea de document justificativ a unei facturi fiscale se stabilește în funcție de prevederile legale în vigoare, respectiv pct.2.3 și pct.2.4 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prin raportul de inspecție fiscală nefiind efectuată o astfel de analiză.

De asemenea, caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu reclama și publicitatea la calculul impozitului pe profit se

stabilește în funcție de prevederile legale incidente, respectiv art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004.

Totodată, se reține că nu au fost analizate documentele prezentate de societate referitoare la codurile de înregistrare fiscală atribuite de organele fiscale asociației care a emis factura fiscală în cauză având în vedere că în fapt reprezintă aceeași persoană plătitoare de taxe și impozite.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă din punct de vedere fiscal factura în cauză are calitatea de document justificativ și nici nu a fost efectuată o analiză a caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor cu reclama și publicitatea având în vedere temeiurile legale incidente acestora .

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli urmând ca în funcție de cele precizate în rezoluția de scoatere de sub urmărire penală și de cele precizate în decizie să se reanalizeze aceste cheltuieli.

**În ceea ce privește motivația organelor de inspecție fiscală** potrivit căreia cheltuielile cu reclama și publicitatea în sumă de ..... lei din facturile fiscale analizate la cap.2.a) și 2.b) din decizie, nu sunt deductibile deoarece ASCFUC nu a depus la organele fiscale declarații privind impozitele și taxele și nici situații financiare anuale, constatându-se că *“societatea a încălcat prevederile L 571/2003, art.21 alin.4 lit.f și lit.m și L 82/1991 R art.6 în ceea ce privește completarea documentelor justificative”* nu este de natură să conducă la neacceptarea la deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil.

Se reține că, prin Decizia de impunere a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei ca urmare a neevidențierii veniturilor din transferul imobilizărilor analizate la cap.1 din decizie, a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu reclama și publicitatea analizate la cap.2 a și b din prezenta decizie precum și ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu energia în sumă de .....lei și cu amortizarea mijloacelor fixe ce nu aparțin societății în sumă de ..... lei pentru care societatea nu aduce argumente prin contestație.

Întrucât din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și a anexelor la acesta nu se poate defalca impozitul pe profit aferent neevidențierii veniturilor din transferul imobilizărilor analizate la cap.1 din decizie și neacceptării la deducere a cheltuielilor cu reclama și publicitatea analizate la cap.2 a și b din prezenta decizie se va desființa decizia de impunere pentru **impozitul pe profit suplimentar în sumă de .....lei precum și pentru dobânzile aferente în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de ..... lei**, urmând ca în funcție de cele stabilite la reanalizare organele de inspecție fiscală să recalculeze impozitul pe profit și accesoriile aferente datorate bugetului.



**3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere, în sumă totală de ..... lei, reprezentând:**

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit.

**3.a) În ceea ce privește suma de ..... lei, reprezentând:**

- **impozit pe profit;**
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **- penalități aferente impozitului pe profit,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit și accesoriile aferente în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și accesorii aferente pentru suma de ..... lei reprezentând venituri neevidențiate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 30.06.2005 societatea contestatoare prezenta în bilanța furnizorilor datorii neachitate în sumă de ..... lei către SC B SA și în sumă ..... lei către SC M SRL. Astfel, s-a constatat că obligația de plată având o vechime mai mare de 3 ani intră sub incidența prescrierii extinctive prevăzută de Decretul 167/1958, republicat, respectiv se transformă în venituri din anularea obligațiilor în vedere compensării cheltuielilor cu achiziția bunurilor sau serviciilor ce au afectat rezultatul financiar la acel moment .

Referitor la aceste constatări, societatea deși contestă obligațiile fiscale calculate suplimentar nu aduce argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) motivele de fapt și de drept;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit în sumă de ..... lei, dobânzi de întârziere în sumă de .....lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, se va respinge contestația ca nemotivată.

**3.b) În ceea ce privește suma de ..... lei, reprezentând:**

- impozit pe profit;**
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ei - penalități aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care la data inspecției fiscale societatea nu avea evidențiată pe venituri suma de ..... lei reprezentând penalități de întârziere contractuale stabilite de instanța judecătorească ca fiind datorate societății de către SC I SA.

Perioada verificată: aprilie – decembrie 2004

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să înregistreze venituri din penalități de întârziere în sumă de ..... lei stabilite prin contractul de închiriere din data de 01.04.2002 încheiat cu SC I SA, pentru nepredarea la termen a documentelor de proveniență a mijloacelor de transport închiriate pentru a fi eliberate documentele necesare obținerii autorizațiilor pentru circulația în trafic.

Astfel, s-a constatat că prin Sentința Tribunalului pronunțată în dosarul, **în luna aprilie 2004**, societatii trebuia să i se achite penalități de întârziere în sumă de ..... lei, din care a încasat suma de ..... lei prin executare silită, fără să înregistreze aceste venituri pe perioada aprilie – decembrie 2004.

Ca urmare au fost calculate obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit și accesorii aferente.

În drept, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,  
*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în*

*calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la stabilirea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat se au în vedere veniturile realizate din orice sursă.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că societatea nu a înregistrat creanța asupra SC I SA reprezentând **venituri din penalități de întârziere** pentru nepredarea la termen a documentelor originale de proveniență a mijloacelor de transport închiriate în vederea obținerii autorizațiilor pentru circulația în trafic, în sumă totală de ..... lei, obținută în baza Sentinței, pronunțată în dosarul.

În ceea ce privește Rezoluția din 15.01.2008 de scoatere de sub urmărire penală a reprezentanților societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Curtea de Apel prin care **s-a constatat că societatea a evidențiat aceste venituri în luna noiembrie 2006** după emiterea SC a Judecătorei rămasă definitivă, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât înregistrarea pe venituri în luna noiembrie 2006 nu face obiectul perioadei verificate pentru care a fost încheiat raportul de inspecție fiscală din data de ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societate nu a evidențiat pe venituri suma de ..... lei reprezentând venituri din penalități de întârziere contractuale stabilite de instanța judecătorească ca fiind de plată în sarcina SC I SA către societatea contestatoare.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale în materie de impozit pe profit societatea datorează impozitul pe profit și accesoriile aferente pentru veniturile neevidențiate.

#### **4. Referitor la suma de ..... lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

**4.a) Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de ..... lei**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă achiziția acestor prestări de servicii a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: iulie 2004 și decembrie 2004.

În fapt, societatea a dedus TVA din facturile fiscale în valoare totală de ..... lei emise de ASCFUC în baza contractului de reclamă și publicitate încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală ....., din data de 01.05.2003, prelungit prin actul adițional și în baza contractului încheiat cu ASCFUC - cod de înregistrare fiscală .....

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA pe considerentul că aceste servicii au fost efectuate în pauza competițională din CNF perioadă în care” *practic obiectul contractului nu se putea realiza faptic*” și ca atare aceste servicii nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, potrivit art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”**

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu reclama și publicitatea acestea trebuie să fie efectiv prestate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată prevăzute la art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât, așa cum rezultă de la cap.2.a) din prezenta decizie, prin raportul de inspecție fiscală deși se precizează că societatea are încheiate două contracte de reclamă și publicitate cu ASCFUC , organele de inspecție fiscală nu au analizat clauzele acestor contracte referitoare obiectul contractului, modalitatea de prestare a serviciilor de reclamă și publicitate, natura serviciilor, perioada prevăzută pentru prestarea acestora, dacă prestarea acestora este condiționată de programul competițional al FRF, pe fiecare contract în parte precum și documentele deținute de societatea contestatoare privind realitatea prestării serviciilor de reclamă și publicitate, nefiind efectuată astfel o analiză a realității și necesității acestor prestări conform prevederilor legale în vigoare.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus precum și constatările din Rezoluția din 15.01.2008 de scoatere de sub urmărire penală

a reprezentanților societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Curtea de Apel, prezentate la cap.2.a din decizie, prin care se precizează ca aceste servicii de reclamă și publicitate au avut loc în realitate și au făcut obiectul contractelor încheiate cu ASFC U, se reține că stabilirea caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA aferentă achizițiilor de servicii de reclamă și publicitate este indisolubil legat de stabilirea dacă serviciile au fost prestate în folosul activității desfășurată de societate.

Pe cale de consecință, organul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA în sumă de ..... lei până la stabilirea cu certitudine dacă aceste servicii au fost efectiv prestate în folosul activității desfășurată de societate astfel că, se va desființa decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată, neacceptată la deducere. În funcție de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor cu reclama și publicitatea prezentate la cap.2a) din decizie, organele de inspecție fiscală vor stabili dacă societatea are sau nu drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei.

**4.b) Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de ..... lei și în sumă de ..... lei,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat calitatea de document justificativ a facturii iar în ceea ce privește calitatea de plătitor de TVA a furnizorului societatea contestatoare a prezentat certificate de înregistrare fiscală atribuite furnizorului de către organele fiscale.

Perioada verificată: 01.04.2004 – 30.06.2005.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu reclama și publicitatea, din **factura fiscală**, emisă de ASCFUC – cod fiscal ....., pe motiv că aceasta nu reprezintă document justificativ având aplicată ștampila cu codul fiscal ..... și având în vedere că nu a depus la organele fiscale situații financiare anuale și nici deconturi de TVA și nu figurează ca fiind plătitor de TVA. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.8 și art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

De asemenea, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de ..... lei dintr-un număr de 5 facturi fiscale emise de ASCFUC – cod fiscal ....., pe perioada 30.11.2004 – 30.05.2005, pe motiv că asociația nu figurează ca fiind plătitor de TVA fiind încălcate prevederile art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că ASCFUC – cod fiscal .....este una și aceeași persoană cu ASCFUC – cod fiscal ..... iar DGFP a

acordat două coduri fiscale pentru aceeași asociație plătitoare de TVA și anexează copie a certificatelor de înregistrare fiscală și hotărâre de înființare a asociației, prezentate la cap.2.b) din decizie.

În drept, potrivit art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”**

La art.155 alin.8 din același act normativ se prevede că:

**“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”

De asemenea, potrivit art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

***“(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și contribuabilii inactivi, ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise. În situația în care contribuabilii inactivi menționați emit facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, beneficiarii nu au dreptul să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în documentele respective. [...]”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a TVA se justifică, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor ce au fost prestate cu factura fiscală ce cuprinde elementele prevăzute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 iar în situația în care agentul economic nu are calitatea de plătitor de TVA nu are dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată în documentele emise.

Ca urmare, în ceea ce privește neacceptarea la deducere a TVA din factura fiscală, emisă de ASCFUC – cod de înregistrare fiscală ....., pentru servicii de reclamă și publicitate pe motiv că aceasta prezintă ștampila cu un alt cod de înregistrare fiscală ..... și că furnizorul nu figurează ca fiind plătitor de TVA, așa cum s-a analizat la cap.2b) din decizie societatea a prezentat documente din care rezultă că ASCFUC i-au fost atribuite mai mult coduri de înregistrare fiscală **cod de înregistrare fiscală** ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 01.05.2002, cod de înregistrare fiscală ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 12.07.2004 și **cod de înregistrare fiscală** ..... prin care devine plătitoare de TVA începând cu data de 01.09.2004 precum și faptul că ASCFUC este o singură persoană juridică.

Având în vedere cele de mai sus precum și cele precizate prin Rezoluția din 15.01.2008 de scoatere de sub urmărire penală a reprezentanților societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Curtea de Apel - Secția penală și pentru cauze cu minori -Instanța de recurs, și menționate la cap.2b din decizie, se reține că furnizorul servicii de reclamă și publicitate este o singură persoană juridică ce are atribuite mai multe coduri de înregistrare fiscală, fiind plătitoare de TVA începând din 01.05.2002 astfel că, din punct de vedere al TVA, motivele invocate de organele de inspecție nu pot fi reținute.

În ceea ce privește neacceptarea la deducere a TVA în sumă de ..... lei înscrisă într-un număr de 5 facturi fiscale emise de același furnizor, pe motiv că nu este înregistrat ca plătitor de TVA deoarece nu a depus la organele fiscale deconturi de TVA, potrivit art.150 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ (1) Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:

a) **persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile realizate;**”

Potrivit art.68 și art.69 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) **Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal, primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:**

a) **pentru persoanele juridice, cu excepția comercianților, precum și pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală;**

(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), c) și e) au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală.”

Art.69

“(1) **Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:**

a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;

b) la înființare, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

d) după înființare, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”



[...]

*(6) Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care, ulterior înregistrării, realizează exclusiv operațiuni care nu dau drept de deducere, trebuie să solicite scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care realizează exclusiv astfel de operațiuni. Scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată se va face începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă are obligația să solicite această scoatere din evidență.*

Potrivit celor de mai sus societatea a prezentat documente din care rezultă că furnizorul de servicii are atribuite trei coduri de înregistrare fiscală și este plătitor de TVA.

Ca urmare, se impune ca necesară analizarea codurilor de înregistrare fiscală atribuite de organele fiscale aceleiași persoane impozabile, urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizare să se stabilească dacă societatea are drept de deducere a TVA înscrisă în cele 5 facturi fiscale.

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru TVA în suma de ..... lei și în sumă de ..... lei urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizare organele de inspecție fiscală să stabilească caracterul deductibil sau nedeductibil al TVA înscrisă în cele 6 facturi fiscale emise de furnizorul de servicii de reclamă și publicitate.

**4.c) Referitor la TVA în sumă de ..... lei și în sumă de ..... lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 01.04.2004 – 31.07.2005.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de bunuri (mobilier, reparații mijloace fixe, materiale, etc.) pe considerentul că acestea nu au legătură cu obiectul de activitate și nu au fost utilizate la realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu energia electrică consumată la Sucursala M în condițiile în care la această sucursală nu s-au înregistrat operațiuni taxabile pe perioada verificată.

Referitor la aceste constatări, societatea deși contestă obligațiile fiscale calculate suplimentar nu aduce argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

“ (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) *motivele de fapt și de drept;*”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA în sumă de ..... lei și în sumă de ..... lei, se va respinge contestația ca nemotivată.

**4.d) Referitor la suma de ..... lei, reprezentând :**

**- dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;**

**- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului dobânzilor și penalităților de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente TVA pentru care s-a respins contestația ca nemotivată.

În fapt, prin Decizia de impunere s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA suplimentară de ..... lei pentru care prin decizie s-a dispus:

- desființarea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de ..... lei analizată la cap.1 din decizie, dobânzi aferente în sumă de ..... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ..... lei;
- desființarea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de ..... lei analizată la cap.4.a și 4.b din decizie;
- respingerea contestației ca nemotivată pentru TVA în sumă de ..... lei analizată la cap.4.c din decizie.

În drept, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."*

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea datorează accesoriile aferente TVA pentru care a fost respinsă contestația.

Ca urmare, întrucât din anexele la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu se poate calcula cuantumul accesoriilor aferente TVA în sumă de .....lei pentru care a fost respinsă contestația ca nemotivată, se va desființa decizia de impunere și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție și de rezultatele reverificării TVA pentru sumele desființate.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.19 alin.1, 21(1), 21(4) lit.f și m, art.24(1), (3) lit.a, d, e, art.128(1) și (2), art.145(1), (3) lit.a), (8) lit.a) și art.155(1) și (8) din Legea nr.571/2003, cu modificările scumpelărilor ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004, art.119, 120, 206(1) lit.a) din OG nr.92/2003, republicată, pct.12.1 din O P ANAF nr.519/2005 coroborate cu art.214(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se:

## **DECIDE**

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală, **pentru suma de .....lei, reprezentând:**

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

Și a deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală, **pentru suma de ..... lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată;

- dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, urmand ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tipuri de impozite și taxe tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC C SA ca neîntemeiată pentru suma de .....lei , reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;

3. Respingerea contestației formulată de SC C SA ca nemotivată pentru suma de ..... lei, reprezentând:

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

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