



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor **DOSAR NR. 28/2009**

DECIZIA NR. 42/10.07.2009

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. C C S.R.L.**, cu sediul în B, Str.C ,
Nr. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./12.03.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, prin adresa nr. .../12.03.2009, în legătură cu contestația depusă de **S.C. C C S.R.L.** din B .

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. /27.01.2009 (filele nr. 110-111) privind obligațiile fiscale suplimentare la bugetul general consolidat, stabilite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, în sumă delei din care **impozit pe profit** în sumă delei (...) pentru perioada 01.01.2005-30.09.2008 și majorări de întârziere în sumă de ...**lei** (stabilite de organele de control pentru toată suma suplimentară din decizia de impunere).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 alin. (1) lit. a). din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să soluționeze contestația.

Prin scrisoarea nr.... /02.04.2009 (filele nr.128-129), organul de soluționare a solicitat petentei completarea dosarului cauzei cu documente prin care să justifice cele susținute în contestație, precum și precizarea sumei contestată defalcată pe capete de cerere. Prin adresa nr. .../22.04.2009, contestatoarea a dat curs celor solicitate, documentele fiind atașate la filele nr. 130-150.

Prin adresa nr. înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud în data de 10.06.2009 (fila nr. 151) petenta solicită amânarea soluționării contestației depuse sub numărul .../26.02.2009, până la clarificarea completă a situației facturii originale nr./19.04.2005 emisă către S.C. R R S.R.L. B.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr. ../27.01.2009 (filele nr.110-111), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, s-a stabilit suplimentar, printre altele, în sarcina S.C. C C S.R.L. B impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul care au stat la baza aplicării acestor măsuri, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 26.01.2009 și înregistrat sub numărul ... din 30.01.2009 (filele nr.80-95), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a vizat perioada 01.01.2005-30.09.2008.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumelor în componența mai sus arătată rezidă în faptul că :

I.1. Organele de control, la cap. III Constatări fiscale, punctul 2 Impozit pe profit, subpunctul 1, au constatat că, urmare măsurilor lăsate prin actul de control precedent constând în inspecție fiscală parțială privind rambursarea de taxa pe valoarea adăugată, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../30.05.2008, SC C C SRL a procedat în luna aprilie 2008 la înregistrarea în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei , fără a îndeplini corect această măsură, respectiv a întocmit eronat notele contabile, conform Registrului jurnal pentru perioada 01.04.2008-30.04.2008 (anexa nr. 4), nefiind înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal (nota corectă 635= 4424 cu suma de ... lei), folosind contul 4551 "Acționari/asociați - conturi curente", respectiv nota contabilă 4424 =4551 cu suma de -.... lei. Astfel, organele de control au considerat suma de ... lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal, majorând baza de impozitare pentru calculul impozitului și stabilind un impozit pe profit în sumă de **... lei** . În mod similar s-a procedat și cu amenzile, în sumă de ... lei (nota contabilă 4551=448), care nu au fost înregistrate în contul 6581 "Despăgubiri, amenzi și penalități" și ca urmare organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei**.

În referatul cu propuneri de soluționare, se arată că, potrivit prevederilor Ordinului nr. 1752/2005 privind reglementările contabile, taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare se înregistrează în debitul contului 635"cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", amenzile în debitul contului 6581" despăgubiri, amenzi și penalități" iar la determinarea impozitului pe profit se ține cont de aceste sume ca și cheltuieli nedeductibile. Organele de control precizează faptul că și în cazul în care rezultatul este pierdere, societatea va ține cont de aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli nedeductibile care diminuează pierderea fiscală de recuperat în anii următori, menținându-și punctul de vedere referitor la *baza impozabilă stabilită suplimentar* în sumă de ... lei .

I.2. Organul de inspecție fiscală a constatat (la subpunctul 3 al aceluiași capitol) că la data de 19.04.2005, societatea a emis factura nr. ..., reprezentând prestări servicii de natura „asistență tehnică”, către clientul SC RR SRL B, în valoare totală de ... lei.

Contribuabilul, în data de 21.06.2005, emite factura nr.... cu aceeași valoare către același client (SC RR SRL B) prin care se *stornează* factura inițială, însă

toate trei exemplarele se află la SC C C SRL cu mențiunea “Anulat” și poartă semnătura administratorului societății.

În evidența contabilă, organele de inspecție au apreciat că prin factura nr. 21.06.2005, astfel cum a fost întocmită nu putea fi stornată operațiunea consemnată în factura nr./19.04.2005.

În referatul cu propuneri de soluționare se fac următoarele precizări în ceea ce privește factura nr./21.06.2005:

- cele trei exemplare se găsesc la emitent SC C. C. SRL, nu au dovada confirmării de primire (semnătura și ștampila) de la beneficiar, iar exemplarele albastru și verde sunt la cotor, fiind precizat pe ele mențiunea “anulat” și poartă semnătura d-nul C. V.

- în cazul în care această factură a fost stornată, așa cum pretinde petenta în contestația depusă, la întocmirea ei nu se respectă prevederile art. 159 alin .(1) lit b) și alin. (2) din Codul fiscal.

Referitor la factura inițială emisă către SC R R SRL (factura nr./19.04.2005), organele de control susțin că a fost transmisă beneficiarului, petenta nu deține decât 2 exemplare ale facturii (roșu și verde) iar cel albastru - exemplarul original – lipsește. În opinia organelor de control exemplarul original (care nu se găsește la petentă) putea fi înregistrat în evidența contabilă a unui alt agent economic, având în vedere calitatea de document justificativ. Astfel, agentul economic nu a putut pune la dispoziție exemplarul original al facturii, deși conform notei explicative dată de administratorul SC R. R. SRL B. acesta declară că nu cunoaște pe administratorul SC C C SRL B și nici firma în cauză.

În concluzie, în temeiul art. 21, alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, se constată că nota de stornare nu are la bază nici un document, factura prin care petenta susține că a operat stornarea fiind anulată, și pe cale de consecință, s-a stabilit impozit pe profit în sumă de **... lei**.

I.3. La subpunctul 6 al Cap. III din Raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă mai multe mijloace de transport, dobândite cu titlu oneros, la o valoare mai mare decât valoarea înscrisă în factura de achiziție (reprezentând valoarea neamortizată), fără ca aceasta să fi făcut obiectul unei reevaluări, fapt ce a condus la majorarea nejustificată a cheltuielilor lunare cu amortizarea. S-a procedat la recalcularea impozitului pe profit prin înregistrarea ca și cheltuieli deductibile doar a amortizării lunare aferentă costului de achiziție a imobilizărilor corporale iar în cazul celor preluate de la SC U SRL B, a fost luată în considerare valoarea stabilită prin reevaluare, așa cum prevede art. 24 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal, stabilind impozit pe profit în sumă de **... lei**.

În referatul cu propuneri de soluționare, urmare calculelor făcute și prezentate de petentă ca anexă la contestație, organele de control constată și recunosc erorile de calcul matematic din anexa nr. 9 la Raportul de inspecție fiscală, refăcând anexa prin corectarea poziției 1 privitoare la amortizarea aferentă Autotractorului M în sumă de ... lei, menționând că sunt de acord cu punctul de vedere al contestatarului și propunând admiterea contestației pentru impozitul pe

profit în sumă de ... lei condiționată însă de prezentarea documentului din care să reiasă valoarea de intrare a mijlocului fix .

I.4. SC C. C. SRL B., la finele anului 2006, înregistrează în evidența contabilă un plus de inventariere la imobilizările corporale în valoare de ... lei (nota contabilă 2133=134, respectiv 212=134), conform Registrului jurnal din decembrie 2006 – anexa nr. 18. În luna iunie 2007, în evidența contabilă se stornează suma din creditul contului 134 “Plusuri de inventar de natura imobilizărilor corporale”, înregistrându-se eronat în contul 4551 “Asociați conturi curente” – Registrul jurnal luna iunie 2007 – anexa nr.19.

În conformitate cu prevederile art. 194 , alin. (3) și art. 197 alin. (2) din OMFP nr. 1752/2005, plusurile de inventar de natura imobilizărilor se amortizează pe perioada de funcționare, dar concomitent se include lunar la venituri o parte a plusului de inventar. Datorită faptului că societatea a amortizat lunar aceste imobilizări corporale (clădire, transformator și rețea), pe întreaga perioadă verificată, dar nu a înregistrat venituri aferente imobilizărilor constatate plus la inventar, iar debitarea contului 134 s-a făcut în mod eronat prin înregistrarea valorii în contul 4551, organele de control au calculat valoarea plusului la inventar care ar fi trebuit să fie înregistrată la venituri, majorând baza impozabilă pentru perioada 01.01.2007-30.11.2008 cu suma de ... lei (... lei/5×2 ani). Aferent acestei sume s-a stabilit impozit pe profit în sumă de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare organele de control completează cele reținute în Raportul de inspecție fiscală, precizând că notele contabile la care face referire petenta în contestație nu se referă la înregistrările contabile ale plusului constat la inventarierea mijloacelor fixe din luna decembrie 2006 în valoare de ... lei, ci doar corectează o valoare înregistrată eronat (cu un zero în plus), în luna septembrie 2006 (nota contabilă : 213= 462 – ... lei și 462=4551 – ... lei) la mijlocul fix Autobasculantă R. SS 28536 (mijloc fix care nu face parte din cele considerate plus de inventar). Astfel, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a mijlocului fix sus-menționat, aceasta s-a efectuat odată la valoarea de cumpărare de ... lei, fără taxa pe valoarea adăugată, conform facturii emisă de vânzător, persoană fizică, iar a doua oară la o altă valoare de intrare respectiv ... lei, pe baza unui contract de vânzare-cumpărare, încheiat între vânzător persoană fizică și petentă. Organele de control consideră că în mod eronat s-a înregistrat în evidența contabilă cea de-a doua intrare a aceluiași mijloc fix, de la doi vânzători diferiți, la valoarea de lei (nota contabilă 2133= 462 lei).

Se mai precizează că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă lunar cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor, dar în sumele înregistrate la trimestru sau la finele anului se ține cont de rata lunară a cheltuielilor de amortizare, înmulțită cu numărul lunilor în care nu s-au înregistrat cheltuielile aferente, concluzionând că își mențin punctul de vedere cu privire la realitatea plusului de inventar înregistrat în contul 134 precum și a consecințelor acestuia.

II. Împotriva deciziei de impunere nr. .../27.01.2009 petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița sub nr./26.02.2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița sub nr.

.../02.03.2009 (filele nr.112-121). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../12.03.2009.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă Decizia de impunere nr. .../27.01.2009 prin care s-au stabilit obligațiile suplimentare la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere de ...lei, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../26.01.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../30.01.2009, solicitând admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere, dispoziției de măsuri pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

Menționăm faptul că prin adresa nr. .../02.04.2009 (filele nr. 128-129) s-a solicitat petentei precizarea sumei contestate având în vedere că există diferențe între totalul sumei contestate și cea defalcată pe capete de cerere. Prin scrisoarea de răspuns nr. .../22.04.2009 (148-150) se consemnează suma contestată în cuantum de **.... lei** impozit pe profit și majorări de întârziere în sumă de **... lei**.

În legătură cu debitele suplimentare stabilite petenta susține următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și accesorii aferente prezentat la subpunctul 1 , pct. 1 , cap. III din Raportul de inspecție fiscală

Contestatară recunoaște că a înregistrat în luna aprilie 2008 incorect sumele, neafectând conturile de cheltuieli, acestea fiind cheltuieli nedeductibile fiscal care ar fi influențat baza impozabilă pentru trimestrul 2 și 3 la calculul impozitului pe profit.

În fapt, SC C.C. SRL B. a înregistrat, potrivit balanței de verificare a conturilor sintetice și analitice la 30.06.2008 , la contul 121 “Profit și pierdere” pierdere în sumă de lei, respectiv la 30.09.2008 pierdere în sumă de ... lei. Petenta arată că, în aceste condiții, chiar dacă se adaugă cheltuielile nedeductibile în sumă de lei , constatate de organul de control, ar rezulta tot pierdere, iar pe de altă parte aceste sume nu au fost înregistrate în contabilitate pe cheltuieli , deci nu au afectat rezultatul financiar la trimestrul 2 și 3 al anului 2008, și în consecință nu pot majora baza de impunere pentru impozitul pe profit.

În drept, petenta invocă art. 19 din Codul fiscal , pct. 12 și 13 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

II. 2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei prezentat la subpunctul 3 alin 2, al punctului 2, cap .III din Raportul de inspecție fiscală

Factura nr. .../21.06.2005 stornează integral factura inițială nr. .../19.04.2005, pentru că prestațiile de servicii nu s-au realizat, colaborarea între cele două unități pentru realizarea unor lucrări de construcții (turnarea de pardoseli la SC L. SRL B.) nu a mai avut loc.

Petenta precizează că organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului precedent, ce a avut ca obiect inspecția fiscală parțială pentru taxa pe valoarea adăugată prin care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .../30.05.2008, privitor la cele două facturi, au solicitat D.G.F.P.București efectuarea unui control încrucișat la societatea din București, SC R R SRL. Din Procesul verbal încheiat la

06.06.2008 (pe care petenta îl solicită și îl atașează în copie la fila nr.9-14), de către organele competente ale D.G.F.P. a municipiului București, rezultă că SC R R SRL B nu a înregistrat în jurnalul de cumpărări și nici în evidența contabilă pe luna aprilie și luna iunie 2005, nici o factură de la SC C C SRL B, și în consecință nu a beneficiat de taxa pe valoarea adăugată deductibilă din prima factură. Urmare operațiunii de stornare înregistrată de petentă în contabilitate, bugetul de stat nu a fost prejudiciat, fiind îndreptățită să storneze factura inițială, deoarece operațiunea nu s-a realizat, ambele facturi nu s-au înregistrat în contabilitatea clientului, mai mult plata facturii nu putea să se facă de către client, deoarece nu a fost înregistrată în contabilitate de către acesta.

Referitor la constatările organelor de control cu privire la anularea celor trei exemplare ale facturii .../21.06.2005, petenta precizează că au fost anulate doar două exemplare (nr. 1 și 3) care se găsesc la cotorul facturierului, exemplarul 2 fiind la dosarul cu actele de contabilitate *neanulat*. Anularea celor două exemplare s-a efectuat "din grabă", la începutul lunii ianuarie 2008, făcându-se o gravă confuzie între stornarea unei operațiuni economice și anularea unui document justificativ cu regim special, care presupune anularea tuturor exemplarelor.

În drept, petenta invocă art. 159 alin. (2) și art. 138 lit .a) din Codul fiscal.

II.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei prezentat la subpunctul 6, punctul 2 , cap. III din Raportul de inspecție fiscală

Contestatară cu privire la acest capăt de cerere face obiecțiuni la modul de calcul a amortizării pentru perioada verificată, în sensul că în anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală s-au făcut unele erori de calcul și date contabile:

- la amortizarea calculată pentru Autotractorul M. (poziția nr.1 din anexă) s-a făcut o eroare de calcul , luându-se în considerare o amortizare de numai ... lei/lună în loc de ... lei /lună. Astfel, amortizarea calculată corect la autovehiculului pentru perioada 01.01.2006-30.09.2008 este de ... lei (... lei×32 luni), față de ... lei cât au stabilit organele de inspecție fiscală.

Modalitatea de calcul precum și corectarea erorilor sunt prezentate în anexa de la filele nr. 1-2, din care rezultă și cheltuielile de amortizare corecte care sunt înregistrate în contabilitate pe anii 2006 și respectiv 2008, și corespund cu datele din Registrul jurnal de înregistrare, a bilanțelor de verificare a conturilor sintetice și analitice pentru luna septembrie și decembrie 2006, a trimestrului 3 al anului 2008 sau pe cumulat la 30.09.2008, documente contabile pe care petenta le-a depus în xerocopie ca documente probatorii.

În drept, petenta invocă art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (7) din Codul fiscal, Legea nr. 15/2004 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, HG.nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, HG. nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

II.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei prezentat la subpunctul 7, punctul 2, cap. III din Raportul de inspecție fiscală

Suma de ... lei înregistrată în contul 134, ca plusuri de inventar la mijloace fixe, la data de 31.12.2006, reprezintă costul de achiziție sau valoarea determinată prin evaluarea următoarelor mijloace fixe: la grupa construcții (valoare de intrare

stabilită prin reevaluare ... lei) și reprezintă clădire – balastiera S., rețea electrică - branșament, post Trafo 160w, iar la grupa utilaje, mijloace de transport (valoarea de intrare ... lei)- autoutilitară R., încărcător frontal, prezentate de petentă în contestație (fila nr.116).

Mijloacele fixe au intrat în cursul anului 2006 cu documente justificative, mai puțin încărcătorul frontal care a intrat cu factura nr... în data de 06.06.2007, acest utilaj era folosit și negociat pentru vânzare de la SC R. P.C. SRL B. încă din luna aprilie 2006.

Petenta arată că înregistrarea sumei de ... lei ca plusuri de inventar la 31.12.2006 a fost o eroare, atâta timp cât la patru mijloace fixe erau acte de proveniență, iar încărcătorul frontal era numai în folosința societății, astfel, după primirea facturii nr.../06.06.2007 pentru acest mijloc fix, s-a făcut corectarea în contabilitate prin stornarea totală a sumei de ... lei de pe contul 134 ca plusuri de inventar la mijloace fixe și creditarea contului 4551 cu aceeași sumă.

Creditarea contului 4551 asociați conturi curente, la 30.06.2007 s-a făcut deoarece aceste utilaje au fost înregistrate inițial în contul 462, de unde au fost stornate în luna decembrie 2006 (note contabile 213=462 – lei, și 462=4551 - lei), iar în luna iunie 2007, s-a făcut nota contabilă, pentru a “echilibra” rulajul creditor al contului 4551 (213 = %

4551
134 -).

În luna iunie 2008 s-a făcut stornarea din contul 213 prin contul 455 a sumei de lei pentru încărcătorul frontal, acesta fiind înregistrat de două ori: la 30.12.2006 și la 30.06.2007.

Pentru mijloacele fixe din categoria “construcții” în sumă de lei, întrucât această sumă a fost stabilită prin reevaluare, petenta recunoaște că trebuia să înregistreze în contabilitate stornarea de pe contul 4551 și trecerea pe contul 105 ”Rezerve din reevaluare”, cu suma de mai sus, însă aceasta s-a făcut în luna decembrie 2008. Pentru aceste mijloace fixe s-a înregistrat pe cheltuieli de amortizare în perioada 01.01.2007-30.09.2008 suma de lei, astfel limita maximă care poate fi înregistrată la venituri (134=758) corespunzător cheltuielilor de amortizare înregistrate conform bilanței de verificare pentru luna septembrie 2008 este suma de lei. Acest lucru este valabil numai când nu se recunoaște valoarea stabilită prin reevaluare la cele trei mijloace fixe. Ori, organele de control recunosc valoarea reevaluată și iau în considerare amortizarea calculată la durata normală de funcționare de 10 ani.

Prin revenirea la înregistrarea eronată din 30.12.2006, la data de 30.06.2007, în cursul semestrului I 2007 nu s-a înregistrat nici o sumă în contul 681 “Cheltuieli cu amortizarea”, și implicit nici venituri prin debitarea contului 134 ”Plusuri de inventar”. După data de 30.06.2007 nu mai apare contul 134 cu sold în bilanțele de verificare.

În drept, petenta invocă pct. 9 din OMEF nr. 2374/2007 pentru modificarea și completarea OMFP nr. 1752/2005, care modifică punctul 108 alin. (1) precum și pct. 109 alin. (1) din OMFP nr. 1752/2005.

II.5 Referitor la baza impozabilă și impozitul pe profit de plată pentru anul 2008

Prin adresa nr.6.986/22.04.2009 petenta precizează cuantumul sumei contestate respectiv suma de ... lei reprezentând diferența la impozitul pe profit aferentă anului 2008 dintre impozitul pe profit calculat de organele de control în sumă de ... lei (așa cum reiese din Anexa nr. 4 –fila nr. 70 referitoare la modul de calcul a impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2005 - septembrie 2008) și sumele aferente anului 2008 pentru capetele de cerere de la pct. II.1 în sumă de lei și cele de la pct. II.3 în sumă de lei.

SC C. C. SRL B. înregistrează la 30.09.2009 potrivit balanței de verificare a conturilor sintetice și analitice, la contul 121 pierdere în sumă de ... lei, la care se adaugă baza impozabilă de ... lei (sumă acceptată de petentă), ceea ce determină o diminuare a pierderii la data de 30.09.2008 la suma de ... lei, astfel nu se poate calcula impozit pe profit suplimentar pe perioada 01.01.2008-30.09.2008.

În drept, petenta invocă prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal și punctul 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În subsidiar petenta solicită și reanalizarea și anularea parțială din Decizia de impunere nr.../30.05.2008 a unor obligații fiscale care au fost deja achitate prin reținere din soldul negativ a taxei pe valoarea adăugată la 30.05.2008, astfel: taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei (calculate de petentă), invocând în drept dispozițiile art. 205 alin. (1), art. 6, art. 9, art. 10, art. 49 , art, 56, art. 64 din OG. nr. 92/2003.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei

Așa cum s-a arătat la pct.I din prezenta, prin decizia de impunere contestată s-a reținut că organele de control au constatat că măsurile lăsate prin actul de control precedent, referitoare la inspecție fiscală parțială privind rambursarea de taxă pe valoarea adăugată, constând în înregistrarea în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei precum și amendă în sumă de ... lei, au fost efectuate eronat. Astfel, petenta în luna aprilie 2008 așa cum reiese din Registrul jurnal aferent acestei luni a înregistrat suma de lei în contul 4551, nota contabilă 4424 =4551, iar amenda în sumă de ...lei în contul 448, nota contabilă 4551= 448 (fila nr. 49). Or, potrivit prevederilor Ordinului nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare se înregistrează în debitul contului 635, amenzile în debitul contului 6581, iar la determinarea impozitului pe profit se ține cont de aceste sume ca și *cheltuieli nedeductibile*. De altfel, în cazul în care rezultatul este pierdere, organele de control admit faptul că petenta va ține cont de aceste cheltuieli ca și cheltuieli nedeductibile, care diminuează pierderea fiscală de recuperat în anii următori .

În fapt, petenta a înregistrat în contul 121 “Profit și pierdere”, conform balanței de verificare a conturilor sintetice și analitice la 30.06.2008 și 30.09.2008

(filele nr. 41-46) pierdere în sumă de lei , respectiv lei, rezultând că în condițiile în care s-ar fi înregistrat suma de ... lei pe cheltuieli, aceasta nu ar fi afectat rezultatul fiscal pentru trimestrul 2 și 3 al anului 2008 și în consecință nu pot majora baza de impunere pentru impozitul pe profit.

Tratamentul fiscal pentru acest capăt de cerere este reglementat de art. 19 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 12 și 13 din HG. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal așa cum a fost modificat de HG. nr. 1579/28.12.2007.

Art. 19 alin. (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 .[...] ”.*

Punctul 13 din Norme precizează că: “*veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei căreia îi aparțin*.”

În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv”.

Din analiza textelor legale anterior citate rezultă că înregistrarea eronată sau omiterea atât a veniturilor cât și a cheltuielilor luate în calcul la determinarea profitului impozabil, se corectează prin ajustarea acestuia, cu precizarea că, în situația în care această constatare a apărut după depunerea declarației anuale, contribuabilul are obligația să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Având în vedere că rezultatul fiscal atât pentru trimestrul 2, cât și pentru trimestrul 3 al anului 2008 este pierdere, cheltuielile înregistrate eronat se corectează prin ajustarea acestui rezultat fiscal pentru perioada căreia îi aparțin (în speță trimestrul II 2008). Este lesne de observat că în urma acestor corecții, pe care petenta urmează să le efectueze, prin adăugarea cheltuielilor nedeductibile, de natura taxei pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare (în sumă de ... lei) și respectiv amenzile (în sumă de ... lei), la venituri, se diminuează pierderea fiscală ce urmează a se recupera în anii următori. Rezultatul fiscal fiind pierdere, reiese fără putință de tăgadă că nu se poate stabili sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, așa cum în mod eronat au considerat și luat în calcul organele de control.

Așa fiind, constatăm că suma de **... lei** reprezentând impozit pe profit s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina petentei în mod nejustificat și nelegal.

III.2.Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei

Așa cum s-a arătat în preambul, petenta a solicitat prin adresa nr. .../10.06.2009 (fila nr. 151) amânarea soluționării acestui capăt de cerere până la clarificarea completă a situației facturii fiscale nr. din 19.04.2005- exemplarul original (exemplarul nr. 1) emisă către S.C. R R S.R.L. B. Menționăm că petenta nu a clarificat situația nici până la întocmirea prezentului referat, termenul legal acordat pentru aceasta (de 5 zile de la depunerea cererii), fiind cu mult depășit. Așa

fiind, urmează ca acest capăt de cerere să fie analizat pe fond în raport cu probatoriul aflat la dosar.

Astfel, reiterăm că, prin actul de impunere contestat și anexele acestuia s-a reținut că petenta, la data de 19.04.2005, a emis factura fiscală cu nr.reprezentând “*asistență tehnică*” către SC R. R. SRL B., în valoare totală de lei. La data de 21.06.2005 petenta întocmește factura fiscală cu nr. către același client, cu mențiunea “*STORNO F: .../19.04*” însă toate cele trei exemplare se găsesc la emitent, având înscris “*ANULAT*” pe exemplarele albastru și verde, care sunt la cotor, și purtând amprenta semnăturii administratorului societății, fără însă să facă dovada confirmării de primire de la beneficiar. Organele de control au constatat că această factură s-a înregistrat eronat în evidența contabilă ca fiind stornată, fără a avea la bază un document justificativ, factura respectivă fiind anulată.

Referitor la factura inițială emisă către SC R. R. SRL B., organele de control susțin că a fost transmisă beneficiarului, întrucât petenta nu deține decât două exemplare ale facturii (roșu și verde) , iar cel original (exemplarul albastru) lipsește.

Potrivit explicațiilor date de petentă, factura nr./21.06.2005 stornează integral factura inițială cu nr...../19.04.2005, pe motiv că prestațiile de servicii nu s-au realizat, întrucât colaborarea între cele două unități pentru realizarea unor lucrări de construcții nu a mai avut loc. Referitor la constatările organelor de control privind înregistrarea facturii nr...../21.06.2005, petenta precizează că anularea exemplarelor albastru și verde s-a făcut la începutul anului 2008, recunoscând că s-a făcut o gravă confuzie între stornarea unei operațiuni și anularea unui document justificativ cu regim special, care presupune anularea tuturor exemplarelor. Petenta depune în probatoriu procesul verbal încheiat la data de 06.06.2008 la clientul SC R. R. SRL B. , cu ocazia verificării încrucișate solicitate de organele de inspecție fiscală, la controlul anterior, cu privire la cele două facturi. Din Procesul verbal (fila nr. 9-14) rezultă că acestea nu s-au înregistrat în evidența contabilă a clientului pe lunile aprilie și iunie 2005 și în consecință nu a beneficiat de taxa pe valoarea adăugată deductibilă din prima factură. Prin operațiunea de stornare, înregistrată de petentă în contabilitate, nu a fost prejudiciat bugetul de stat, plata facturii nu putea să se facă de către client, deoarece operațiunea constând în asistență tehnică nu s-a realizat, nefiind înregistrată în contabilitatea clientului.

Așa fiind, în cauza supusă soluționării se impune să se stabilească dacă, în raport cu starea de fapt anterior descrisă, factura fiscală care a generat litigiul, referitoare la baza de impunere (și taxa pe valoarea adăugată colectată), putea fi considerată ca fiind stornată, în condițiile în care toate cele trei exemplare ale facturii prin care se stornează operațiunea economică se găsesc la cotorul facturierului, având mențiunea “anulat” pe exemplarul albastru și verde .

În drept, corectarea informațiilor înscrise în documentele fiscale este reglementată, pentru perioada incidentă speței, de art. 160, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal așa cum a fost modificată de O.G. nr. 83/19.08.2004, astfel :

“Art. 160 alin.(1): Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat [...]”

Art. 160 alin.(2): ”În situațiile prevăzute la art. 138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizori și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea [...].”

Prevederile legale sus citate dispun imperativ, precis și limitativ procedurile obligatoriu de urmat pentru corectarea informațiilor înscrise eronat în facturile fiscale (sau alte documente care țin loc de factură) corespunzător ipotezelor reglementate la art. 160 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, orice alte modalități de corectare fiind inadmisibile sub aspect fiscal.

În speță, având în vedere că operațiunea consemnată în factura fiscală inițială nr. .../19.04.2005 emisă către beneficiar, constând în prestări servicii, nu s-a realizat, petenta trebuia să urmeze calea stipulată de art. 160 alin. (2) din Codul fiscal pentru anularea și corectarea acesteia, aflându-se în situația prevăzută la art. 138 lit. a) din același Cod, referitoare la ajustarea bazei de impunere, în ipoteza în care factura fiscală a fost emisă, iar ulterior operațiunea a fost anulată înainte de prestarea serviciilor. Astfel, petenta trebuia să emită un nou document (factură fiscală) cu valorile înscrise cu semnul minus, diminuând astfel baza de impunere, **document care urmează a fi transmis și beneficiarului.**

Această modalitate strict circumscrisă de normele legale nu a fost însă aplicată de contestatoare în perioada supusă verificării, exemplarul original al facturii fiscale nr./21.06.2005 nefiind transmis beneficiarului, acesta fiind anulat, regăsindu-se la cotorul facturierului, situație în care în mod legal organele de control au stabilit diferențele aferente prin neluare în considerare a datelor înscrise în aceasta prin care s-a diminuat nejustificat baza de impunere. Așa fiind, operațiunea de stornare înregistrată în contabilitate de către petentă nu poate fi considerată ca având la bază un document justificativ, așa cum prevede art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991®, astfel: “orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ” .

Or, atâta vreme cât factura nr./21.06.2005 nu reprezintă nici document de stornare și nici document de anulare a operațiunilor inițiale (anularea a vizat numai două exemplare ale facturii) este limpede că un asemenea document în sensul normei juridice antecitate nu reprezintă act justificativ în baza căruia să se efectueze corectarea erorilor inițiale.

Din această perspectivă nu pot fi primite nici apărările petentei, prin atașarea ca document probatoriu a Procesului verbal încheiat la 06.06.2008 la beneficiarul SC R. R. SRL B., conform cărora cele două facturi nu s-au înregistrat în contabilitatea beneficiarului, având în vedere că în situația dată petenta, trebuia să transmită beneficiarului documentul corectat.

De altfel, operațiunea de stornare sau de corectare a primei facturi nici nu putea fi realizată în condițiile în care din factura inițială lipsește exemplarul 1 care s-a demonstrat că nu a ajuns la beneficiarul înscris în aceasta. Așa fiind, presupunerile organelor de control conform cărora exemplarul 1 al facturii nr./19.04.2005 putea fi utilizat de un alt agent economic care să deducă taxa pe valoarea adăugată, sunt întemeiate. Într-o astfel de situație, chiar dacă factura ulterioară de stornare (nr./21.06.2005) era corect întocmită, ea nu putea anula datele din factura inițială, având în vedere că exemplarul 1 al acesteia lipsește, iar contestatarul nu poate proba destinația lui.

Față de cele sus arătate, pentru capătul de cerere în sumă de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, urmează a fi adoptată soluția **respingerii** contestației ca netemeinică și nelegală.

III.3.Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei

Din verificările probatoriului rezultă că într-adevăr organele de inspecție fiscală nu au recalculat corect amortizarea aferentă autotractorului Mercedes, determinând în mod nelegal diferența la impozitul pe profit în sumă de ... lei. De altfel, această eroare este însoțită de organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare.

Având în vedere că recalcularea amortizării are impact asupra cuantumului bazei impozabile precum și a majorărilor de întârziere, se impune **desființarea** actului de impunere pentru constatările vizând acest capăt de cerere.

III. 4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei

După cum s-a arătat la punctul I din prezenta, prin actul de impunere, s-a reținut că organele de control au constatat înregistrarea, la finele anului 2006, a unui plus de inventariere la imobilizările corporale, în valoare de lei (Registrul jurnal aferent lunii decembrie 2006 – filele nr. 18-19), operațiune care ulterior, în luna iulie 2007 se stornează, iar rulajul contului 134 “Plusuri de inventar” se înregistrează eronat în contul 4551 “Asociați conturi curente” (Registrul jurnal la iunie 2007 – fila nr. 38).

Așa fiind, datorită faptului că s-au amortizat lunar aceste imobilizări corporale (clădire, transformator și rețea), dar nu s-au înregistrat veniturile reprezentând amortizarea aferentă imobilizărilor constatate ca fiind plusuri la inventar, organele de control au stabilit și calculat suplimentar bază impozabilă pentru perioada 01.01.2007-30.11.2008, în sumă de lei (... lei/5ani × 2 ani).

Din verificarea documentelor de la dosar rezultă următoarele:

În fapt, suma de ... lei înregistrată în contul 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor corporale” la data de 31.12.2006, reprezintă costul de achiziție sau valoarea determinată prin reevaluare a următoarelor mijloace fixe:

1. grupa construcții – suma de **.... lei** reprezentând valoarea stabilită prin reevaluare și are în componență clădire (casa poarta) - lei, branșament electric - lei și post Trafo 160 KVA- lei. Aceste mijloace fixe au fost preluate prin Protocolul din 03.04.2006 înregistrat sub numărul .../03.04.2006 între SC U SA și SC C C SRL B (fila nr.8) , iar valoarea de intrare a fost stabilită prin Raportul de evaluare atașat la filele nr .134-137.

2. grupa utilaje, mijloace de transport - valoarea de intrare **.... lei** are în componență autoutilitara R. K. achiziționată pe baza contractului de vânzare-cumpărare nr. ... din 14.06.2006 (fila nr. 146) la valoarea de ... euro (.... lei) și încărcătorul frontal care a fost în folosința societății din luna aprilie 2006 și a fost înregistrat la 31.12.2006 ca plus de inventar la suma de ... lei, dar a intrat în proprietatea societății în 06.06.2007 cu factura fiscală nr....(fila nr. 5).

Referitor la grupa “construcții” în valoare de lei, stabilită prin reevaluare, petenta recunoaște că trebuia să înregistreze această sumă în contul 105 ”Rezerve din reevaluare”, operațiune care s-a făcut însă ulterior perioadei controlului. Cheltuielile cu amortizarea pentru perioada 01.01.2007-30.09.2008 pentru cele trei mijloace fixe, așa cum reiese din balanța de verificare la 30 septembrie 2008 (filele nr. 41-46) sunt în suma de lei și reprezintă limita maximă ce se poate înregistra pe venituri.

În ceea ce privește constatarea ca plus de inventar a grupei mașini și echipamente, în sumă de ... lei, aceasta este netemeinică, atâta timp cât această valoare reprezintă costul de achiziție reflectat în documentele de intrare așa cum rezultă din probatoriul anexat la filele 5 și 146.

Față de cele anterior arătate este evident că în ce privește acest capăt de cerere baza de impunere privind impozitul pe profit astfel cum a fost stabilit de organele de control nu este certă, în sensul că atât veniturile reprezentând amortizarea aferentă reevaluării construcțiilor cât și cea derivând din așa zise “plusuri de inventar” constatate la mașini și utilaje, nu sunt reale .

Pe cale de consecință se impune, ca pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, să se **desființeze** actul contestat.

III. 5. Referitor la baza impozabilă și impozitul pe profit stabilit de plată pentru anul 2008

Așa cum rezultă din dosar, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit, [conform Anexei nr. 4 privind modul de calcul a impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2005-septembrie 2008 (fila nr. 70)], pentru anul 2008, în sumă de lei .

Față de acest capăt de cerere petenta își reprecizează cuantumul sumei contestate, respectiv **... lei**, reprezentând diferența la impozitul pe profit aferentă anului 2008 compusă din impozitul pe profit calculat de organele de control (... lei) și sumele aferente anului 2008 pentru capetele de cerere de la punctul II.1 în sumă de lei și cele de la punctul II.3 în sumă de lei (în total lei).

Petenta prezintă analitic situația de fapt, astfel la data de 30.09.2008 potrivit balanței de verificare a conturilor sintetice și analitice, se înregistrează o pierdere delei, la care se adaugă baza impozabilă de lei aferentă impozitului pe profit pe anul 2008 (în sumă de ... lei), ceea ce determină o diminuare a pierderii la suma de lei, rezultând că nu se poate calcula impozit pe profit în sumă de lei aferent perioadei 01.01.2002-30.09.2008.

Având în vedere că modalitatea de calcul a impozitului pe profit, prezentată în anexa nr. 4 - fila nr. 50 – încalcă metodologia de determinare a acestei obligații prevăzută la art. 19 din Codul fiscal , în sensul că organele de control nu au luat în considerare pierderea fiscală înregistrată de contribuabil la finele trimestrului II și III 2008, se impune ca și pentru constatările vizând acest capăt de cerere actul de impunere să fie desființat.

III. 6. Referitor la solicitarea de revenire și anulare parțială a Deciziei de impunere nr./30.05.2008 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina SC C SRL B taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei precum și accesorii aferente, menționăm că nu putem da curs acestei cereri întrucât titlul de creanță la care contestatara face referire nu a fost contestat în termenul legal stabilit și nici conform procedurii prevăzută de art. 205 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, în conformitate cu art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ®:

”Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii”.

Din analiza normei legale precitate, rezultă că, împotriva Deciziei de impunere nr. .../30.05.2008 **se putea** formula contestație care trebuia depusă în termen de 30 de zile de la data primirii actului de impunere de către contribuabil, depășirea acestui termen fiind sancționată cu decăderea.

Având în vedere că asupra sumei impozitului pe profit contestat urmează a fi pronunțate soluții de desființare și respingere parțială, se impune recalcularea și stabilirea obligațiilor reprezentând accesoriile aferente cu respectarea strictă a perioadei pentru care ele au fost inițial determinate și defalcarea corespunzătoare a lor în corelație directă cu modul de rezolvare, așa cum sunt redată în dispozitivul prezentei decizii.

În vederea corectei determinări a accesoriilor aferente sumelor desființate, respectiv respinse, urmează ca măsurile privind obligațiile bugetare constând în majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, să fie desființate în totalitate.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE :

1.Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr.../27.01.2009 cu privire la impozit pe profit în sumă de **..... lei** și se dispune

refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petentă, pentru suma de ...**lei** reprezentând impozit pe profit și, pe cale de consecință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr..../27.01.2009 pentru această sumă.

3. Desființarea în totalitate a măsurilor referitoare la majorări de întârziere de ...**lei** aferente impozitului pe profit din Decizia de impunere nr..../27.01.2009 referitoare la aceste obligații fiscale, urmând ca în raport cu dispozitivul deciziei de soluționare, punctele 1 și 2, organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița să recalculeze și să stabilească suma accesoriilor aferente impozitului pe profit respinse sau desființate, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ®.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR,
L.S.