

DECIZIA NR.23 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de Control Financiar Fiscal asupra contestației formulate de **SC X SA din DEVA**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2007 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP a județului Hunedoara – Administrația Finanțelor Publice Deva.

Contestația are ca obiect suma de **... lei** reprezentând:

- **.... lei** impozit pe profit;
- **... lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **... lei** taxă pe valoarea adăugată;
- **... lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Decizia de impunere nr. .../2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost primită de petentă în data de **....2007**, cu confirmare prin semnătură de primire, potrivit celor menționate de organele de control în referatul nr. .../2008 cu privire la soluționarea contestației.

Contestația a fost depusă de **SC X SA din DEVA** la Administrația Finanțelor Publice Deva, fiind înregistrată sub nr. ... / **2007**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SA din DEVA .

I. Prin contestația formulată, SC X SA din DEVA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

I.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- **... lei** impozit pe profit;
- **... lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

Petenta arată că impozitul pe profit s-a calculat eronat pentru anii 2004 și 2005, fiindcă pierderea preluată la divizare în sumă de ... lei este

pierdere contabilă așa cum rezultă din proiectul de divizare nr. .../2004, pagina 4, care are următorul conținut:

"obligațiile bugetare existente la 31.12.2003 precum și obligațiile stabilite conform convențiilor de reeșalonare încheiate în baza O.G.40 / 2002, rămân în totalitate la societatea S.C Y S.A Deva.

Având în vedere aceasta precizare, pierderea preluată la divizare este integral pierdere contabilă și nu pierdere fiscală așa cum se menționează în actul de control.

Pierderea contabilă preluată la divizare s-a recuperat prin diminuarea capitalului social, conform CIM ... / 2006.

Referitor la cheltuielile cu transportul personalului angajat, petenta arată că prin contractul colectiv de muncă și convenția încheiată între patronat și salariații societății prin reprezentant și anume decizia nr. .../2004, se precizează la art. 1 despre drepturile salariaților și obligația unității de a deconta cheltuielile de transport la și de la locul de muncă în sume fixe de ... lei RON pe salariat. Această sumă a fost majorată la ... lei prin decizia nr. .../2004, la ... lei prin decizia nr. .../2007 și ... lei prin decizia nr. ... / 2007, și drept consecință cheltuielile au la baza documente legale și prin aceasta au caracter de cheltuieli deductibile fiscal.

În ceea ce privește vânzarea activului de la Dobra petenta arată că prin contractul de vânzare și documentul anexă la contract și anume «înțelegerea încheiată în data de ...2004 » se stabilesc noi termene de plata în rate a obligației de plată în legătură cu contractul de vânzare – cumpărare.

Petenta susține că veniturile realizate sunt în concordanță cu ratele stabilite la plată, și drept consecință, prin aplicarea principiului independenței exercițiului, au fost luate în considerare veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, adică cele facturate către cumpărător și concomitent obligațiile față de bugetul de stat. Aceste obligații au fost achitate în totalitate la bugetul statului.

I.2. Referitor la suma de ...lei reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Petenta arată, prin contractul de vânzare și documentul anexa la contract și anume «înțelegerea încheiată în data de ...2004 » se stabilesc termene de plata în rate a obligației reprezentând imobil achiziționat, facturile fiind întocmite la datele stabilite prin convenție .

Drept consecință, petenta susține că facturile au fost emise și înregistrate în conformitate cu cele stabilite de părți, fără a se prejudicia obligațiile față de bugetul consolidat al statului.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Deva au efectuat o inspecție fiscală generală, prin care s-a verificat modul de calculare, constituire, declarare, înregistrare și virare la bugetul de stat a impozitului pe profit pentru perioada ...2004 -2006, și taxei pe valoarea adăugată pentru perioada2004 - ...2007.

Urmare verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală generală nr. .../2007 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2007, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate astfel:

II . 1 . Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

La nivelul anului 2004 societatea a înregistrat pierdere contabilă potrivit bilanțului de verificare la data de ...2004, în sumă de ... lei, din care suma de ... lei este pierdere preluată la divizare, pierdere care nu poate fi recuperată de către societate potrivit art. 26 alin.(2) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la vânzarea întregului drept de proprietate asupra imobilului proprietatea exclusivă a societății comerciale contestatoare, prețul acestei vânzări stabilit și declarat de către părțile contractante este de ... lei rol, inclusiv TVA, valoarea fără TVA este de ... lei suma care se va achita după cum urmează : suma de ... lei la data autentificării contractului, iar diferența de ... lei urmând a se achita până la data de 7 iulie 2004.

În baza contractului de vânzare-cumpărare, se emite de către societatea vânzătoare **SC X SA** către societatea cumpărare SC Z SRL facturile fiscale prezentate analitic mai jos, astfel:

- factura nr. .../2004 în valoare de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2004 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2006 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”.

În drept, organele de control au invocat secțiunea 2, pct. 2.5 din OMFP 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, art. 16, 17, 19(1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, constatând că agentul economic verificat avea obligația să factureze întreaga contravaloare a imobilului vândut la data vânzării și să înregistreze în evidența contabilă în totalitate veniturile rezultate din vânzare.

În ceea ce privește cheltuielile cu transportul personalului la și de la locul de muncă, organele de control, cu ocazia verificării, au constatat că pe perioada verificată societatea a decontat salariaților transportul personalului la sau de la locul de munca, fără a avea la baza documente justificative (abonamente, bilete de călătorie pe mijloace în transport în comun, bonuri de carburant auto, etc) prin care să se facă dovada destinației sumelor de bani acordate salariaților, aceste sume de bani fiind acordate pe baza de borderou de plăți.

Societatea a decontat salariaților sume de bani, sume care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 624 "cheltuieli cu transportul", sume ce au fost considerate nedeductibile la determinarea profitului impozabil potrivit art.21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, iar urmare a efectuării controlului mărindu-se cu aceste sume baza profitului impozabil.

II . 2 . Referitor la suma de ...lei reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

În baza contractul de vânzare - cumpărare nr. .../2004, **SC X SA** vinde societății Z SRL din Dobra, întregul drept de proprietate asupra imobilul proprietate exclusivă a societății comerciale **SC X SA** situat în comuna Dobra ,str. ... nr.

Prețul acestei vânzari stabilit și declarat de către părțile contractante este de ... lei rol, inclusiv TVA, valoarea fără TVA este de ... lei suma care se va achita după cum urmează : suma de ... lei la data autentificării contractului, iar diferența de ... lei urmând a se achita pâna la data de ... 2004.

În baza contractului de vânzare-cumpărare, se emite de către societatea vânzătoare **SC X SA** către societatea cumpărare SC Z SRL facturile fiscale prezentate analitic mai jos, astfel:

- factura nr. .../2004 în valoare de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2004 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „ taxare inversă ”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,

-factura nr. .../2005 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”,
 -factura nr. .../2006 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”.

În drept, organele de control au aplicat prevederile secțiunii 2, pct.2.5 din OMFP 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, și art. 134 alin.(3), art. 146 alin.(1), art. 155 alin.(2) din Codul Fiscal.

Urmare controlului efectuat s-a constatat că societatea nu a respectat principiul fundamental al contabilității respectiv „principiul independenței exercițiului financiar, neînregistrând în evidența contabilă veniturile exact la perioada și exercițiul financiar la care acestea se referă, nu a emis factura fiscală de vânzare cu TVA aferentă și nici nu a colectat TVA la data vânzării imobilului în cauză, prin aceasta operațiune încălcându-se prevederile art. 134 alin.(3), art. 146 alin.(1), art. 155 alin.(2) din legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Totodată, organele de control au constatat că societatea nu putea aplica „Măsuri simplificate” așa cum prevede art. 160 alin. (1) din Codul Fiscal și în consecință nu putea menționa pe facturile emise mențiunea „Taxare inversa ”, având în vedere faptul că prevederile acestui articol se aplică doar de la 01.01.2005 în conformitate cu OG 83/2004, așa cum a fost aprobată prin Legea nr. 494 / 2004.

În consecință, prin încălcare prevederilor legale precizate mai sus, a fost stabilită obligație fiscală suplimentară privind taxa pe valoare adăugată, în sumă de ... lei (... lei + ... lei +... lei + ... lei), aferentă facturilor emise cu întârziere și cu mențiunea taxare inversă.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, în timpul inspecției fiscale au fost calculate ascesorii, în conformitate cu prevederile art. 115, 116 și 121 din O.G. 92 / 2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată și art.119 și 120 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, modificat prin OG 47/ 2007, majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SA, cu sediul în Deva, str. Sântuhalm, nr. 3, jud. Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J.../.../..., CIF RO ..., reprezentată prin dl. ing. D. S., în calitate de administrator unic.

III. 1 Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- lei impozit pe profit;

- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

În fapt, conform proiectului de divizare nr. .../2004, **SC X SA** a luat ființă prin divizarea SC Y SA Deva, în acest sens fiind încheiat protocolul de predare – primire a activului și pasivului bilanțier nr. .../2004, în baza hotărârii AGA nr. ... / 2004.

Astfel, în urma divizării au rezultat două societăți :

SC Y SA Deva

SC X SA Deva

Organele de control au menționat că la nivelul anului 2004 societatea **X SA** a înregistrat pierdere contabilă potrivit bilanței de verificare la data de ...2004, în sumă de ... lei, din care suma de ... lei este pierdere preluată la divizare, pierdere care nu poate fi recuperată de către societate, invocându-se prevederile art. 26, alin.(2) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 26, alin.(2) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„ART. 26 Pierderi fiscale

(2) Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune nu se recuperează de către contribuabilii nou-înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz.”,

acest articol se referă la **pierdere fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența prin divizare**, care nu poate fi recuperată de către societatea nou-înființată, or în cazul în speță societatea care s-a divizat, respectiv SC Y SA Deva nu și-a încetat activitatea.

Mai mult, conform proiectului de divizare nr. .../2004 – Bilanț la2003, **SC X SA** a preluat o pierdere (sold debitor al contului 117 - rezultatului reportat, în sumă de ...mii lei (rol), ea regăsindu-se în bilanța de verificare la luna ... 2004 (luna în care societatea Oficiul Registrului Comerțului).

Organele de inspecție fiscală, în susținerea nedeductibilității pierderii preluate la divizare, iau în calcul o altă sumă decât cea evidențiată în contabilitate ca pierdere preluată, respectiv suma de ... lei (ron), față de ... lei ron (...mii lei rol), rezultând o diferență de ... lei (ron) .

De asemenea petenta susține că pierderea contabilă preluată la divizare s-a recuperat prin diminuarea capitalului social, conform Certificatului de Înregistrare Mențiuni din data de ...2006 emis de Oficiul Registrului Comerțului Hunedoara în baza Încheierii nr. ... / 2006 dată de judecătorul delegat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Având în vedere cele arătate mai sus, prin raportul de inspecție fiscală nu se face o **analiză a** preluării la divizare a activului și pasivului

bilanțier, astfel încât să rezulte dacă acesta reflectă înregistrarea cronologică și sistematică a unor operațiuni patrimoniale ale agentului economic și să corespundă funcționii stabilite în planul de conturi, consemnate în documente justificative, întocmite potrivit legii .

Cu privire la vânzarea întregului drept de proprietate asupra imobilului situat în comuna Dobra, în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. .../2004, încheiat și autentificat la biroul notarului public Ș. O. L., **SC X SA**, vinde către SC Z SRL Dobra, întregul drept de proprietate asupra imobilului situat în comuna Dobra, str. ..., nr.

Prețul acestei vânzări stabilit și declarat de către părțile contractante este de: “ ... lei rol, inclusiv TVA, valoarea fără TVA este de ... lei sumă care se va achita după cum urmează: suma de ... lei s-a achitat azi data autentificării contractului, iar diferența de ... lei urmând a se achita până la data de ... 2004. Nu se solicitată inscripția ipotecară și nici privilegiul vânzătorului pentru restul de plată neachitat.”

În baza contractului de vânzare-cumpărare, se emite de către societatea vânzătoare **SC X SA** către societatea cumpărătoare SC Z SRL facturile fiscale prezentate analitic mai jos, astfel:

- factura nr. .../2004 în valoare de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2004 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2006 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”.

Potrivit contractului de vânzare – cumpărare se menționează :

“ începând de astăzi, data autentificării contractului, soc.com cumpărătoare va intra în posesia de fapt și de drept a imobilului”

Astfel, societatea cumpărătoare intră în posesia de fapt și de drept a imobilului, fără a fi solicitată inscripția ipotecară și nici privilegiul vânzătorului pentru restul de plată neachitat.

În drept, secțiunea 2, pct. 2.5 din ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*), prevede:

„ SECȚIUNEA 2 PRINCIPII CONTABILE

2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar

pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.”

În conformitate cu prevederile art. 16 - 17 și art. 19 alin.(1) din LEGE Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, se arată:

„ **ART. 16 Anul fiscal**

(1) Anul fiscal este anul calendaristic.

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.

ART. 17 Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 25%, cu excepțiile prevăzute la alin. (2), la art. 33 și 38.

ART. 19 Reguli generale

(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.”

„ **ART. 155 Facturile fiscale**

(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, 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 documentele emise. 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 data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.”

Potrivit pct. 59 alin. (3) HOTĂRÂRE GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„**59. (3) În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin**

stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile.”

Față de cele precizate mai sus rezultă cu certitudine și fără echivoc, din actul notarial, data transferului dreptului de proprietate și implicit data scadenței realizării venitului din transferul dreptului de proprietate a imobilului în cauză. Organele de control, în mod legal, au stabilit că agentul economic verificat avea obligația să factureze întreaga contravaloarea a imobilului vândut la data vânzării și să înregistreze în evidența contabilă în totalitate veniturile rezultate din vânzare.

În ceea ce privește prezentarea de eventualele „înțelegeri” încheiate între părți, acestea nu pot fi luate în considerare, deoarece acestea nu sunt autentificate, sunt încheiate ulterior contractului de vânzare cumpărare, se referă la încasarea venitului din transmiterea dreptului de proprietate și nu pot modifica clauzele certe stipulate în contractul de vânzare-cumpărare, referitoare la transmiterea dreptului de proprietate.

Referitor la cheltuielile cu transportul personalului la și de la locul de muncă, organele de control, cu ocazia verificării, au constatat că pe perioada verificată societatea a decontat salariaților transportul personalului la sau de la locul de munca, fără a avea la baza documente justificative (abonamente, bilete de călătorie pe mijloace de transport în comun, bonuri de carburant auto, etc) prin care să se facă dovada destinației sumelor de bani acordate salariaților, aceste sume de bani fiind acordate pe baza de borderou de plăți.

Societatea a decontat salariaților sume de bani, care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 624 "cheltuieli cu transportul", considerate de organele de control nedeductibile la determinarea profitului impozabil potrivit art.21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în baza convenției încheiate între patronat și reprezentantul salariaților societății, a contractului colectiv de muncă nr. ... / 2005 și a Legii nr. 31 / 1990, prin decizia nr. .../2004, se decide :

“Art.1 Salariații Unității vor beneficia de următoarele drepturi :

- A. Decontarea cheltuielilor de transport la și de la locul de muncă pe cheltuiala Societății .*
- B. Suma acordată pentru transportul la și de la locul de muncă este de ... lei (rol) și se decontează fără documente justificative în baza deciziei dată de directorul general al Societății.”,*

Această sumă de ... lei (ron) a fost majorată și menținută la ...lei prin deciziile nr. ... / 2004, nr. ... / 2005 și nr. ... / 2006.

Ulterior, prin actul adițional la contractul colectiv de muncă nr. .../ .../ .2007 și conform Legii nr. 31 / 1990, se prevede:
 „...completarea cap. VI „ Măsurile de protecție socială a salariaților” , cu următorul conținut :

După articolul 42 se introduce art. 42 / 1.

Salariații Unității vor beneficia de următoarele drepturi :

- A. Decontarea cheltuielilor de transport la și de la locul de muncă pe cheltuiala Societății .
- B. Suma acordată pentru transportul la și de la locul de muncă se stabilește de directorul general și se decontează fără documente justificative în baza deciziei dată de directorul general al Societății.”,

iar în baza actului adițional la contractul colectiv de muncă nr. ... / .. / .2007 și a legii nr. 31 / 1990, prin decizia nr. .../ .2007, se decide:

“Art.1 Salariații Unității vor beneficia de următoarele drepturi :

- A. Decontarea cheltuielilor de transport la și de la locul de muncă pe cheltuiala Societății .
- B. Suma acordată pentru transportul la și de la locul de muncă este de ... lei (rol) și se decontează fără documente justificative în baza deciziei dată de directorul general al Societății.”,

Această sumă de ... lei a fost majorată la ... lei prin decizia nr. ... / .2007 și la ... lei prin decizia nr. ... / .2007.

Atât în cadrul raportului de inspecție fiscală, cât și în referatul cu propunerile de soluționare a contestației, nu se face o analiză a convenției încheiate între patronat și reprezentantul salariaților societății, a contractului colectiv de muncă / 2004, a deciziilor emise de directorul general al societății în baza acestei convenții, în vederea stabilirii caracterului acestor sume acordate salariaților, respectiv dacă intră în categoria **cheltuielilor sociale**, așa cum sunt ele încadrate de actul adițional la contractul colectiv de muncă nr. .../ ... / ...2007, cap. VI - Măsurile de protecție socială a salariaților.

Cheltuielile cu transportul la și de la locul de muncă al salariaților sunt expres prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aplicabilă la nivelul anului 2004, deci în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate fiscală limitată de până la 2% din fondul de salarii realizat.

În drept, în speță sunt incidente prevederile LEGII Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care la art.21 alin.(3), lit.c) precizează că:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) **cheltuielile sociale**, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile

pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

Astfel, invocarea de către organele de control a faptului că nu au fost prezentate în susținere documente justificative care să „facă dovada efectuării operațiunii ” așa cum prevede art. 21 alin.(4) lit. f) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, nu poate fi aplicată, în speță, întrucât petenta a prezentat deciziile nr. .../2004, nr. .../ .2004, nr. ... / 2005, nr. ... / .2006, nr. ... / .2007, nr. ... / .2007 și nr. ... / .2007, în care se menționează: “ *Suma acordată pentru transportul la și de la locul de muncă se stabilește de directorul general și se decontează fără documente justificative în baza deciziei dată de directorul general al Societății* ” .

Pe cale de consecință și având în vedere cele reținute la acest capitol, privind neacordarea deductibilității pierderii preluate urmare divizării și considerarea ca nedeductibilă a unor categorii de cheltuieli, organul de soluționare nu este în măsură să emită o soluție concludentă și reală, în conformitate cu art. 216 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, unde se precizează:

„ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2007, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, va fi desființată parțial pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

III. 2 . Referitor la suma de ...lei reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

În baza contractului de vânzare - cumpărare nr. .../2004, încheiat și autentificat la biroul notarului public Ștef Ovidiu Ioan, **SC X SA** cu sediul în municipiul Deva, strada ..., nr. ... CUI ... reprezentată de către dl. Ș. D., vinde SC Z SRL cu sediul social în comuna Dobra, str. ..., nr. ..., jud. Hunedoara CUI ... reprezentată de către dl. C. R., întregul drept de proprietate asupra imobilului situat în comuna Dobra, str. ..., nr.

Prețul acestei vânzări stabilit și declarat de către părțile contractante este de: “ ... lei rol, inclusiv TVA, valoarea fără TVA este de ... lei sumă care se va achita după cum urmează: suma de ... lei s-a achitat azi data autentificării contractului, iar diferența de ... lei urmând a se achita până la data de ... 2004. Nu se solicitată inscripția ipotecară și nici privilegiul vânzătorului pentru restul de plată neachitat.”

În baza contractului de vânzare-cumpărare, se emite de către societatea vânzătoare **SC X SA** către societatea cumpărătoare SC Z SRL facturile fiscale prezentate analitic mai jos, astfel:

- factura nr. .../2004 în valoare de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2004 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei rol cu TVA aferentă în sumă de ... lei rol având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2005 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”,
- factura nr. .../2006 în sumă de ... lei ron cu TVA aferentă în sumă de ... lei ron având mențiunea „taxare inversă”.

În contractul de vânzare – cumpărare se menționează :

“ **începând de astăzi, data autentificării contractului, soc.com cumpărătoare va intra în posesia de fapt și de drept a imobilului**”, societatea cumpărătoare intrând în posesia de fapt și de drept a imobilului, fără a fi solicitată inscripția ipotecară și nici privilegiul vânzătorului pentru restul de plată neachitat.

În drept, secțiunea 2, pct. 2.5 din ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*), prevede:

„ SECȚIUNEA 2 PRINCIPII CONTABILE

2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar

pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.”

În conformitate cu prevederile art. 134 alin.(3), art. 146 alin.(1), art. 155 alin.(2) din LEGE Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, se arată:

**„CAP. 6 Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată
ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale**

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

ART. 146 Perioada fiscală

(1) Perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată este luna calendaristică.

ART. 155 Facturile fiscale

(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, 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 documentele emise. 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 data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.”

Potrivit pct. 59 alin. (3) HOTĂRÂRE GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„59. (3) În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a

se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile.”

Față de cele precizate mai sus rezultă cu certitudine și fără echivoc, din actul notarial, că data de ...2004 este data transferului dreptului de proprietate și implicit data scadenței realizării venitului din transferul dreptului de proprietate a imobilului în cauză, astfel că organele de control în mod legal au stabilit că agentul economic verificat avea obligația să factureze întreaga contravaloarea a imobilului vândut la data vânzării.

Totodată, organele de control au constatat că la data de ...2004 societatea nu putea aplica „Măsuri simplificate” așa cum prevede art. 160¹ alin. (1) din Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, modificată și completată prin ORDONANȚA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 83 din 19 august 2004, care la pct. 82 se arată:

„82. După articolul 160 se introduce un nou articol, articolul 160¹, cu următorul cuprins:

"ART. 160¹

Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.”

și în consecință nu putea menționa pe facturile emise mențiunea „Taxare inversă”, având în vedere faptul că prevederile acestui articol se aplică doar de la 01.01.2005 în conformitate cu art. 4 din ORDONANȚA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 83 din 19 august 2004, care arată :

„ ART. 4

Prezenta ordonanță intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2005.”

În ceea ce privește prezentarea de eventualele „înțelegeri” încheiate între părți, acestea nu pot fi luate în considerare deoarece acestea nu sunt autentificate, sunt încheiate ulterior contractului de vânzare cumpărare, se referă la încasarea venitului din transmiterea dreptului de proprietate și nu pot modifica clauzele certe stipulate în contractul de vânzare-cumpărare, referitoare la transmiterea dreptului de proprietate.

În consecință, organele de control în mod legal, au stabilit o obligație fiscală suplimentară privind taxa pe valoare adăugată, în sumă de ...

lei (... lei + ... lei +... lei + ... lei), aferență facturilor emise cu întârziere și cu mențiunea taxare inversă.

Pentru TVA-ul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în timpul inspecției fiscale au fost calculate ascesorii, în conformitate cu prevederile art. 115, 116 și 121 din O.G. 92 / 2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată și art.119 și 120 din O.G. 92 / 2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, modificat prin OG 47/ 2007, majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de 386 lei.

Față de cele prezentate mai sus, pentru suma de ...lei reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Art. 1 – Respingerea contestației formulată de SC X SA din DEVA pentru suma de ...lei reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Art.2 - Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2007 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP a județului Hunedoara – Administrația Finanțelor Publice Deva, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- .. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, va viza strict

aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Art.3 – Prezenta decizie pentru art. 1 poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .