



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Z**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SA din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SA din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SA din Z aduce următoarele argumente:

- susține că materialele în sumă de Z lei au fost utilizate exclusiv la reparațiile obligatorii de la secția de tîmpărie din Z, generate de vechimea mare a clădirilor și starea lor de degradare și prin acestea nu

s-au efectuat modernizări, ci numai aducerea la condiții normale de utilizare impuse de legislație pentru obținerea avizelor și autorizațiilor de funcționare;

- precizează că suma de Z lei reprezintă prestații efectuate de SC E - filiala Z de rebranșare a spațiilor de producție achiziționate de la SC M SRL, societate în lichidare care a fost debranșată din cauza neplății energiei electrice, suma reprezentând rebranșarea la "categoria mari consumatori" la un factor de putere de 145 kwat h și conform OMF nr. 1.752/ 2005 rebranșarea nu intră în categoria racordare terenuri;

- menționează că cheltuielile cu chiria în sumă de Z lei au fost cuprinse în cele stabilite prin Sentința civilă nr. Z din Z pentru spațiul ocupat de societate în imobilul de pe str. Z nr. Z care a fost retrocedat în baza Legii 10 domnului S;

- consideră că suma de Z lei (Z lei + Z lei) reprezintă contravaloarea energiei electrice consumate, înregistrată cu contoare distincte, aferentă producției de la punctul de lucru din Z unde fabrica deține două uscătoare de cherestea cu o capacitate totală de uscare de 75 – 80 mc de cherestea și care funcționează pe bază de curent electric, un ciclu de uscare durând 2-3 săptămâni (336 - 500 ore) în funcție de umiditatea cherestelei, consumul de energie electrică fiind cel real, contorizat și achitat;

- contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei în 2009 și de Z lei în 2010 aferentă consumului de energie electrică considerat ca nejustificat cu producția obținută.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

1. Impozit pe profit

În perioada februarie - septembrie anul 2007, SC "X" SA a înregistrat în evidența contabilă în Contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de Z lei reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții (ciment, oțel beton, tablă zincată, alte materiale) folosite în cadrul lucrărilor de modernizare și investiții la Atelierul de tâmplărie Z, ținând seama că perioada în care au fost achiziționate corespunde cu cea în care s-au realizat investițiile la acest imobil, cheltuieli care trebuiau înregistrate în debitul Contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" în corespondență cu creditul Contului 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale", urmând ca la finalizarea lucrărilor să fie înregistrate în conturi din grupa 21 "Imobilizări corporale", iar

recuperarea lor din punct de vedere fiscal să se facă prin deducerea amortizării fiscale începând din luna ianuarie 2008.

Totodată, în luna august 2007 a înregistrat cheltuieli în sumă de Z lei în Contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" reprezentând servicii prestate de SC E, și anume taxă de racordare pentru imobilul situat în Z pe str. Z, în condițiile în care racordarea terenurilor sau construcțiilor la sistemul de alimentare cu energie electrică se consideră imobilizare corporală, deci mijloc fix amortizabil și se recuperează prin amortizare.

În anul 2009 societatea a plătit suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu chiria-daune interese urmare a Sentinței civile nr. Z pronunțată de Judecătoria Z și a înțelegerii scrise și autentificate făcută cu domnul S, prin care s-a convenit plata sumei de Z euro (Z lei) ca daune interese datorate acestuia pentru utilizarea imobilului din Z de pe str. Z, nr. Z, în perioada mai 2005 – decembrie 2006.

Organele de inspecție fiscală au considerat că din suma totală de Z lei plătită ca daune sunt deductibile cheltuieli în sumă de Z lei (suma de Z lei egală cu veniturile obținute de societate din închirierea unei suprafețe de aproximativ 64% din imobil + Z lei reprezentând contravaloarea chiriei de plătit pentru partea cealaltă de 36% din imobil), iar diferența în sumă de Z lei constituie cheltuieli nedeductibile fiscal și diminuează pierderea fiscală.

Tot în anii 2009 și 2010, au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu energia electrică peste consumul mediu de energie electrică din celelalte luni, în condițiile în care producția obținută s-a menținut la aceleași valori sau chiar a scăzut, această variație neputând fi justificată, organele de inspecție fiscală au estimat consumul de energie electrică în raport cu producția obținută lunar și au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu consumuri nejustificate în sumă de Z lei pe 2009 și Z lei pe 2010.

## 2. Taxa pe valoarea adăugată

Pentru consumul de energie electrică analizat în funcție de producția obținută pentru care s-a constatat că în unele luni societatea a înregistrat cheltuieli cu energia electrică peste consumul mediu și nu a putut justifica consumurile înregistrate, organele de control au stabilit că și TVA în sumă de Z lei în anul 2009 și de Z lei în anul 2010 este nedeductibilă fiscal, fiind de plată în sarcina societății.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SA cu sediul în Z, str. Z nr. Z, jud. Z este înmatriculată la

Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

**1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SA datorează la bugetul de stat impozitul pe profit în sumă de Z lei pe anul 2007 stabilit de către organele de inspecție fiscale pentru cheltuieli considerate nedeductibile privind imobilizări corporale care se recuperează prin amortizare fiscală și asupra diminuării pierderilor fiscale pe anii 2009 - 2010 cu cheltuieli nedeductibile cu chirii-daune interese plătite și consumuri de energie electrică care nu au putut fi justificate de către societate ca fiind în scopul realizării de venituri impozabile.**

În fapt, în perioada februarie - septembrie 2007, SC "X" SA din Z a înregistrat la cheltuieli cu reparațiile și a dedus suma de Z lei reprezentând materiale de construcții (ciment, oțel beton, tablă zincată) folosite la lucrări din acea perioadă, aceeași cu perioada în care s-au realizat investițiile la Atelierul de tâmplărie Z și care trebuiau înregistrate în Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" în corespondență cu contul 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale", iar la finalizarea și recepționarea lucrărilor să fie înregistrate în conturi din grupa 21 "Imobilizări corporale", urmând ca recuperarea cheltuielilor să se facă prin deducerea amortizării fiscale începând cu luna ianuarie 2008.

De asemenea, în luna august 2007 a înregistrat pe cheltuieli suma de Z lei reprezentând servicii prestate de SC E - taxă de racordare pentru imobilul din Z, str. Z, care se consideră lucrări de investiții/imobilizări corporale și se recuperează prin deducerea amortizării fiscale.

În cursul anului 2009 societatea a dedus suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu chiria-daune interese acordate proprietarului pentru un imobil utilizat, din care pentru suma de Z lei organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică deducerea acestora, precum și pentru cheltuielile cu energia electrică înregistrate în anumite luni din 2009 și 2010 peste consumul mediu din celelalte luni fără a putea justifica aceste diferențe de consum, în condițiile în care producția obținută s-a menținut la aceleași valori sau în unele cazuri chiar a scăzut, în sumă Z lei pentru 2009 și Z lei pentru 2010.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 11 alin.(1), art. 19 alin.(1), art. 21 alin.(1), art. 24 alin.(1), alin.(2), alin.(3) lit.d) și f) și alin.(11) lit. a) și d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 11. - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal.

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o

tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

[...]

Art. 19. - (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. 21. - (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. - Amortizarea fiscală. (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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

[...]

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

[...]

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

[...]

f) amenajările de terenuri.

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

[...]

d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;”

coroborate cu cele ale pct. 12, 14, 22 și 44 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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

[...]

14. La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii.

[...]

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, 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, contravaloarea lucrărilor de investiții ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente, inclusiv racordarea terenurilor/ construcțiilor la sistemul de alimentare cu energie, fiind cheltuieli nedeductibile care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării fiscale.

Ca atare, valoarea materialelor de construcții (ciment, tablă zincată, oțel beton) achiziționate în 2007 în sumă de Z lei se cuprinde împreună cu lucrările de prestații în construcții în sumă de Z lei, pe care societatea nu le contestă, în valoarea investițiilor efectuate la Atelierul de tâmplărie Z și se tratează fiscal în același fel, ca mijloace fixe amortizabile, ținând seama de natura lor, de perioada în care au fost achiziționate care coincide cu perioada efectuării investițiilor și de faptul că societatea nu prezintă niciun fel de dovezi că au fost efectuate și reparații curente.

În speță, pentru perioada analizată 2007- 2009 era aplicabil Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/ 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct. 94 și 95 menționează:

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

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

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

95. - (1). Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz,

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat.”

În același fel, nu sunt deductibile fiscal în luna august 2007 cheltuielile în sumă de Z lei reprezentând taxă de racordare plătită către SC E conform documentelor prezentate (contract și factură) și nu servicii de rebranșare cum afirmă contestatoarea, fiind de asemenea imobilizări corporale a căror valoare se recuperează prin amortizare.

Referitor la cheltuielile în sumă de Z lei constând în sume plătite ca daune-interese domnului S, acestea au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, deoarece reprezintă diferența care depășește suma veniturilor încasate ca fiind chirie pentru 64% din imobil de la o altă societate, împreună cu chiria care ar fi revenit SC X SA pentru restul de 36% din suprafața imobilului.

Iar, în ceea ce privește susținerea din contestație privind consumul de energie electrică mai mare în lunile în care a fost uscată cherestea – materie primă pentru producerea mobilei la punctul de lucru de la Z, aceasta nu poate fi luată în considerare fiind o afirmație pentru care contestatoarea nu prezintă niciun fel de dovezi, respectiv documente justificative în acest sens, nici în timpul controlului nici ulterior până la soluționarea contestației.

De precizat este faptul că, din actele administrative încheiate reiese că organele de inspecție fiscală au analizat consumul de curent electric din perioada verificată și creșterile nejustificate de consum în funcție de valoarea producției realizate, în condițiile în care au constatat și consumuri de materii prime și materiale consumabile nejustificate care nu se regăsesc în producția finită obținută și au fost de asemenea considerate cheltuieli nedeductibile, constatări care au fost acceptate de contestatoare și nu au fost contestate.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au recalculat profitul impozabil cu cheltuielile nedeductibile în sumă de Z lei (Z lei + Z lei), stabilind prin Decizia de impunere nr. Z că SC X SA are de plată diferența de impozit pe profit pe anul 2007 în sumă de Z lei și pe anii 2009 și 2010 au diminuat pierderile fiscale anuale cu suma totală de Z lei, contestația urmând să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

**2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SA are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă consumului de energie electrică stabilit de organele de inspecție fiscală ca fiind peste consumul mediu lunar din perioada verificată și pentru care societatea nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor ce dau drept de deducere.**

Potrivit constatărilor înscrise în Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, se reține că pentru cheltuielile cu energia electrică peste consumul mediu înregistrat în perioada verificată, pentru care nu se justifică diferențele mari de consum în raport cu producția, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X SA din Z nu avea drept de deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei (Z lei + Z lei), aceasta fiind de plată în sarcina societății.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 128 alin.(4) lit.a), art. 145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

"Art. 128. - Livrarea de bunuri [...]. (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

[...]

Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]



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

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere. (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”, completate cu cele ale pct. 45 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“45. - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale citate, persoanele impozabile au dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în folosul operațiunilor taxabile sau care dau drept de deducere, justificate cu facturi fiscale și alte documente legale.

Drept urmare, se mențin măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală că SC X SA nu îndeplinește condițiile legale de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei (Z lei + Z lei) aferentă cheltuielilor cu energia electrică nejustificate în folosul veniturilor realizate, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

**3. În legătură cu contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite** de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Z a răspuns prin Decizia nr. Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC “X” SA din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

