



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare  
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 390 / 2011**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. SA .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906853/27.05.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr. .X./24.05.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/27.05.2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. SA .X.**, cu sediul în .X., Str. P-ța X, nr. 1, Județul .X., C.U.I. RO X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011.

**S.C. .X. SA .X.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, emise urmare inspecției fiscale efectuate de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 contestată, a fost comunicată societății prin poștă în data de **10.05.2011**, potrivit confirmării de primire aflate la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **19.05.2011**, așa cum reiese din ștampila Registraturii generale a D.G.F.P. .X. aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209, alin. 1, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. SA .X..**

**I. S.C. .X. SA .X.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Societatea contestă baza impozabilă stabilită suplimentar, respectiv profitul impozabil în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru perioada iulie 2008 – decembrie 2010 și implicit impozitul pe profit stabilit suplimentar pe aceeași perioadă, în sumă de .X. lei și a majorărilor de întârziere (dobânzi și penalități) în sumă de .X. lei.

**În susținerea contestației S.C. .X. SA .X.** aduce următoarele argumente:

**A)** Pentru semestrul II 2008 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar de .X. lei (format din suma de .X. lei – valoarea bonurilor fiscale înregistrate pe cheltuieli altele decât combustibilul și suma de **.X. lei** reprezentând valoarea lucrărilor de

reparații – zugrăveli, tencuieli, tâmplărie termopan etc. efectuate la mijlocul fix “Sediul administrativ .X.”) și înregistrate de societate în cheltuieli de exploatare. Aferent acestui profit impozabil, organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente de **.X. lei**.

Societatea nu este de acord cu impozitul pe profit calculat suplimentar în sumă de **.X. lei**, inclusiv majorările de întârziere aferente, datorită următoarelor motive de fapt și de drept:

1) conform prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare, se pot executa fără autorizație de construire lucrările care nu modifică structura de rezistență, caracteristicile inițiale ale construcțiilor sau aspectul arhitectural al acestora.

2) lucrările efectuate de societate și menționate și de organul de inspecție fiscală (zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare, termopan, tavan etc.) se încadrează tocmai la lucrările la care se face referire la art. 11, alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

3) societatea invocă aplicabilitatea prevederilor pct. III indice 2 din Catalogul privind clasificarea și duratele de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr. 2139/2004, care precizează: *“Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”*

Societatea susține că respectivele cheltuielile efectuate reprezentând zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare, termopan, tavan etc. au avut drept scop restabilirea stării inițiale a mijlocului fix, respectiv “Sediul administrativ .X.” și consideră că a înregistrat corect aceste lucrări în cheltuieli de exploatare, nejustificându-se calcularea de către organele de inspecție fiscală a unui profit impozabil suplimentar aferent cheltuielilor de reparații clădire în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent de **.X. lei**.

Societatea **nu contestă** profitul impozabil suplimentar de .X. lei reprezentând valoarea bonurilor fiscale înregistrate pe cheltuieli altele decât combustibilul, cu un impozit pe profit aferent de X lei și accesoriile corespunzătoare.

**B)** Pentru anul 2009 s-a stabilit la 31.12.2009 un profit impozabil suplimentar de .X. lei (format din suma de .X. lei – valoarea bonurilor fiscale înregistrate pe cheltuieli altele decât combustibilul, suma de **.X. lei** reprezentând valoarea lucrărilor de reparații – zugrăveli, tencuieli, tâmplărie termopan etc. efectuate la

mijlocul fix "Sediul administrativ .X." și înregistrate de societate în cheltuieli de exploatare și suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neîncasați, considerată nedeductibilă de către organul de inspecție fiscală), față de o pierdere fiscală calculată de societate la 31.12.2009 în sumă de .X. lei. Aferent acestui profit impozabil, organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente de **.X. lei** și penalități de întârziere de **.X. lei**.

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, datorită următoarelor motive de fapt și de drept:

**a)** Și pentru anul 2009 organul de inspecție fiscală a considerat că suma de .X. lei (determinată ca diferență între valoarea lucrărilor în sumă de .X. lei și amortizarea de .X. lei) reprezentând valoarea lucrărilor de reparații – zugrăveli, tencuieli, tâmplărie termopan etc. efectuate la mijlocul fix "Sediul administrativ .X." reprezintă modernizare.

**S.C. .X. SA .X.** reiterează în acest caz cele prezentate la aceeași speță în anul 2008, la pct. A) din contestație, subpunctele 1), 2) și 3) și susține că respectivele cheltuielile efectuate reprezentând zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare, termopan, tavan etc. au avut drept scop restabilirea stării inițiale a mijlocului fix, respectiv "Sediul administrativ .X." și că a înregistrat corect aceste lucrări în cheltuieli de exploatare, nejustificându-se calcularea de către organele de inspecție fiscală a unui profit impozabil suplimentar aferent cheltuielilor de reparații clădire în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent de **.X. lei**.

**b)** Pentru anul 2009 organul de inspecție fiscală a considerat că provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrate de societate în luna decembrie 2009 în sumă de .X. lei nu sunt deductibile în totalitate.

În fapt, în luna decembrie 2009, cu NC nr. .X., societatea a înregistrat în contabilitate provizioane pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei, provizioane aferente clientului SC .X. SA .X., urmare a intrării acestuia în procedura de faliment, conform Sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009.

Organul de inspecție fiscală a considerat că suma de .X. lei nu este deductibilă în totalitate deoarece:

- în luna februarie 2010 instanța de judecată – Tribunalul .X. – conexează dosarul nr. .X./3/2009 (cererea de faliment introdusă de creditorul SC .X..X. prin care s-a deschis procedura falimentului) cu dosarul nr. .X./3/2009 (cererea de insolvență introdusă de creditorul SC .X. SA prin care în urma sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009 s-a deschis procedura de insolvență) și revocă

sentința comercială nr. .X. și dispune continuarea procedurii de observație în primul dosar, respectiv dosarul nr. .X..

În aceste condiții, urmare a răspunsului primit de la Biroul juridic din cadrul DGFP .X. cu privire la solicitarea făcută de organele de inspecție fiscală privind situația juridică a SC .X. SA (insolvență sau faliment) pe perioada 30.09.2009 – 10.02.2010, s-a considerat că SC .X.SA în perioada menționată nu se afla în faliment deoarece: *„revocarea desemnează acea sancțiune de drept civil care constă în înlăturarea efectelor actului juridic, în cazul de față, înlăturarea efectelor sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009, aceasta devenind inopozabilă față de participanții la procedura insolvenței, adică față de organele care aplică procedura și care sunt instanțele judecătorești, judecătorul sindic și lichidatorul. Revocarea este o formă a nulității, o “specie” ceea ce înseamnă că, chiar dacă sentința comercială nr. .X./30.09.2009 a creat o anumită situație juridică nouă față de prima sentință dată în dosarul nr. .X./3/2009, efectele ei până la data revocării, sunt nule de drept.”*

- în aceste condiții, organul de inspecție fiscală a luat în calcul ca și cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați 30% din valoarea creanțelor, fără TVA, neîncasată de la SC .X. SA cu o vechime de peste 270 zile de la scadență, în conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Astfel, față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrată de societate la data de 31.12.2009 în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de X lei, iar diferența de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit pe anul 2009, determinând în urma recalculării un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei** și majorări de întârziere de **.X. lei** și penalități de întârziere de **.X. lei**.

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, datorită următoarelor motive de fapt și de drept:

- întreaga argumentație a organelor de control privind deductibilitatea provizioanelor se întemeiează pe adresa primită de la biroul juridic și interpretarea juridică a “instituției revocării” acestea invocând aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 1, alin. (3) și art. 22, alin. (1), lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**S.C. .X. SA** susține că la momentul constituirii provizionului pentru clienți neîncasați (în speță pentru clientul SC .X.SA), erau îndeplinite cumulativ toate condițiile cerute de Codul fiscal și în special, cea cu privire la deschiderea

falimentului, existând încă din septembrie 2009 Sentința comercială nr. .X./30.09.2009 de deschidere a procedurii de faliment, societatea considerând că provizioanele înregistrate în sumă de .X. lei sunt deductibile în totalitate și corect stabilite.

- organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat deductibilă doar suma de X lei din valoarea creanței asupra SC .X. SA prin aplicarea procentului de 30% asupra sumei de .X. lei din care au scăzut valoarea TVA, acordând deductibilitate conform art. 22, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal.

Societatea invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 22, alin. (1), lit. c) și lit. j) și art. 138, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând că TVA inclusă în valoarea creanței poate fi ajustată, respectiv scăzută din aceasta începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

În aceste condiții, **S.C. .X. SA** nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală privind determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit suplimentar și a accesoriilor aferente stabilite pe anul 2009.

**C)** Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

a) pe trim. I 2010 un profit impozabil de .X. lei cu un impozit pe profit de .X. lei, față de o pierdere fiscală de .X. lei cu un impozit minim de .X. lei stabilit de societate.

b) pe trim. II 2010 un profit impozabil de .X. lei cu un impozit pe profit de .X. lei, față de o pierdere fiscală de .X. lei cu un impozit minim de .X. lei stabilit de societate.

c) pe trim. III 2010 un profit impozabil de .X. lei cu un impozit pe profit de .X. lei, față de o pierdere fiscală de .X. lei cu un impozit minim de .X. lei stabilit de societate.

d) pe trim. IV 2010 o pierdere fiscală de .X. lei față de o pierdere fiscală de .X. lei stabilită de societate.

Astfel, organul de inspecție fiscală a determinat pentru anul 2010 un impozit pe profit suplimentar de .X. lei și au calculat majorări de întârziere de .X. lei și penalități de .X. lei, după cum urmează:

- în același mod, în trim. I 2010 societatea a înregistrat provizioane pentru clienți neîncasați (pentru clientul SC .X. SA) în sumă de .X. lei iar organul de

inspecție fiscală pe baza aceluiași argumente (cu privire la situația juridică a SC .X. SA bazată pe adresa primită de la biroul al DGFP .X.) a considerat că acestea nu sunt deductibile în totalitate, ci doar 30% din valoarea creanței, respectiv doar suma de .X. lei (și în acest caz organul de inspecție fiscală a scăzut din valoarea creanței TVA aferentă).

- de asemenea, în trim. I 2010 societatea a înregistrat cu NC nr. .X./31.03.2010 provizioane pentru penalități și dobânzi la clienți neîncasați în sumă de .X. lei. Organul de inspecție fiscală a considerat că suma în cauză nu reprezintă creanță deoarece nu a fost facturată de către **S.C. .X. SA** și nu a fost adusă la cunoștința SC .X. SA. Mai mult, organul de inspecție fiscală constată că suma de .X. lei a fost înregistrată cu NC nr. .X./dec.2009 de către societate în evidența contabilă ca și venituri din penalități și dobânzi calculate de **S.C. .X. SA** pentru facturile emise și neîncasate către clientul SC .X.SA.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a determinat ca și cheltuială nedeductibilă fiscal suma de .X./ lei formată din: suma de .X. lei (diferența dintre .X. lei provizioane înregistrate de societate și .X. lei sumă considerată deductibilă de organul de inspecție fiscală) și suma de .X. lei considerată în totalitate nedeductibilă de către organul de inspecție fiscală.

Societatea nu este de acord cu cele constatate de organul de inspecție fiscală menționate mai sus, **S.C. .X. SA .X.** reiterând în acest caz cele prezentate la aceeași speță în anul 2009, la pct. B) din contestație, subpunctul b), astfel:

- întreaga argumentație a organelor de control privind deductibilitatea provizioanelor se întemeiează pe adresa primită de la biroul juridic și interpretarea juridică a “instituiției revocării” acestea invocând aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 1, alin. (3) și art. 22, alin. (1), lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**S.C. .X. SA .X.** menționează că nu i-a fost comunicată revocarea sentinței comerciale prin care clientul său a intrat în procedura falimentului, astfel că la momentul constituirii provizionului în sumă de .X. lei erau îndeplinite procedural condițiile prevăzute la art. art. 22, alin. (1), lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Reprezentanții societății recunosc că au luat cunoștință de revocarea sentinței comerciale doar cu ocazia inspecției fiscale, astfel că aceștia consideră că efectele respectivei sentințe ar putea fi luate în considerare doar cu data pronunțării sentinței de revocare și nicidecum retroactiv.

- organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat deductibilă doar suma de .X. lei din valoarea creanței asupra SC .X. SA prin aplicarea procentului de 30% asupra sumei de .X. lei din care au scăzut valoarea TVA, acordând deductibilitate conform art. 22, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal.

Societatea invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 22, alin. (1), lit. c) și lit. j) și art. 138, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând că TVA inclusă în valoarea creanței poate fi ajustată, respectiv scăzută din aceasta începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

- organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru suma de .X. lei reprezentând provizioanele pentru penalități și dobânzi calculate de societate pentru facturile emise și neîncasate către clientul SC .X. SA. Organul de inspecție fiscală arată că suma de .X. lei a fost înregistrată cu NC nr. .X./dec.2009 de către societate în evidența contabilă ca și venituri din penalități și dobânzi calculate de **S.C. .X. SA** dar, deoarece această sumă nu a fost facturată de societate și nu a fost adusă la cunoștința SC .X.SA, organul de inspecție fiscală a considerat această sumă ca fiind nedeductibilă fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat impozabilă suma de .X. lei, o dată în exercițiul financiar 2009 (datorită faptului că aceasta a fost înregistrată la venituri cu NC nr. .X./dec.2009 și impozitată cu 16%) și aceeași sumă a mai fost impozitată o dată în exercițiul financiar 2010, prin considerarea acesteia ca și nedeductibilă fiscal, deci suma a fost impozitată de două ori, nerespectându-se prevederile art. 3 cu privire la principiile fiscalității din Codul fiscal, precum și art. 41, alin. (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

- pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe profit suplimentar de .X. lei, separând exercițiul financiar 2010 în doi ani fiscali, conform prevederilor OUG nr. 87/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru trimestrul IV 2010 organele de inspecție fiscală au determinat o pierdere fiscală de .X. lei, față de o pierdere fiscală de .X. lei determinată de societate. Recalculând profitul impozabil pe anul 2010, respectiv pe trim. I, II și III, organele de inspecție fiscală au determinat în fiecare caz în parte profit impozabil cu un impozit pe profit aferent mai mare decât impozitul minim datorat pe acele perioade.



**S.C. .X. SA** consideră că în speță sunt aplicabile prevederile art. 34 din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin OUG nr. 87/2010 și susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a împărțit exercițiul financiar 2010 în două perioade fiscale: una pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și alta pe trim. IV 2010 și a determinat un impozit pe profit suplimentar de .X. lei și accesorii aferente (.X. lei – majorări de întârziere și .X. lei – penalități).

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, refacerea controlului și încheierea unui nou act administrativ fiscal.

De asemenea, societatea solicită suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 până la soluționarea contestației.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit în sarcina **S.C. .X. SA** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA;
- X lei – majorări de întârziere aferente TVA.

**S.C. .X. SA** contestă obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

### **IMPOZIT PE PROFIT**

**Perioada verificată: iulie 2008 – decembrie 2010.**

### **ANUL 2008**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în semestrul II 2008 societatea a efectuat lucrări de reparații în sumă totală de .X. lei (zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare etc.) și modernizări (tâmplărie termopan, tavan casetat, strat termoizolant polistiren), fiind înregistrate de către societate pe cheltuieli de exploatare. Lucrările de reparații și modernizări au fost finalizate în luna ianuarie 2009, când societatea trebuia să recepționeze lucrările de modernizare efectuate la clădirea „sediul administrativ .X.” în valoare totală de .X. lei (.X. lei în semestrul II 2008 și .X. lei în ianuarie 2009), să mărească cu această sumă valoarea clădirii administrative și să înregistreze lunar, începând cu luna februarie 2009, cheltuieli cu amortizarea pe durata de funcționare rămasă a clădirii administrative (.X. lei : 310 luni = .X. lei/lună).

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru semestrul II 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit pentru societate un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei**, invocând faptul că societatea a încălcat prevederile art. 24, alin. (3), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **ANUL 2009**

**A)** Organele de inspecție fiscală au constatat că în ianuarie 2009 societatea a efectuat lucrări de reparații (zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare etc.) și modernizări (tâmplărie termopan, tavan casetat, strat termoizolant polistiren), aceste lucrări în sumă totală de .X. lei fiind înregistrate de către societate pe cheltuieli de exploatare, încălcându-se prevederile art. 24, alin. (3), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Lucrările de reparații și modernizări au fost finalizate în luna ianuarie 2009, când societatea trebuia să recepționeze lucrările de modernizare efectuate la clădirea „sediul administrativ .X.” în valoare totală de .X. lei (.X. lei în semestrul II 2008 și .X. lei în ianuarie 2009), să mărească cu această sumă valoarea clădirii administrative și să înregistreze lunar, începând cu luna februarie 2009, cheltuieli cu amortizarea pe durata de funcționare rămasă a clădirii administrative (.X. lei : 310 luni = .X. lei/lună).

Prin urmare, în anul 2009 societatea trebuia să înregistreze la cheltuieli de exploatare suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă lucrărilor de modernizare (.X. lei/lună x 11 luni), diferența de .X. lei fiind cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit pe anul 2009.

**B)** Organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna decembrie 2009 cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neîncasați suma de .X. lei reprezentând facturi

neîncasate de la SC .X.SA .X., cu o vechime mai mare de 270 de zile la data de 31.12.2009.

**S.C. .X. SA** a încheiat cu SC .X.SA .X. contractul de cooperare nr. X/06.06.2007 înregistrat la societate sub nr. .X./12.09.2007, pentru efectuarea de activități miniere în temeiul licenței în perimetru, contract încheiat pe o perioadă de 10 ani. Prin acest contract **S.C. .X. SA** închiriază către SC .X.SA .X. activele principale și secundare la prețuri prevăzute în acest contract.

SC .X.SA .X. a intrat în insolvență din data de 08.07.2009 potrivit sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X. SA. În data de 30.09.2009, SC .X.SA .X. intră în procedură de faliment potrivit sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X.. În data de 10.02.2010 Tribunalul .X. conexează dosarul nr. .X./3/2009 la dosarul nr. .X./3/2009, revocă sentința comercială nr. .X./30.09.2009 pronunțată în dosarul nr. .X./3/2009 și dispune continuarea procedurii de observație în dosarul nr. .X./3/2009.

La data de 31.12.2009 **S.C. .X. SA** avea de încasat de la SC .X.SA .X. facturi în sumă totală de .X. lei, această creanță fiind înregistrată în evidența contabilă.

Cu NC nr. .X./31.12.2009 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neincasati in suma de .X. lei, cheltuiala considerata de catre societate deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2009.

Ca urmare a celor prezentate anterior referitor la situatia juridica in care se afla SC .X. SA, organele de inspectie fiscala au transmis Biroului Juridic din cadrul DGFP .X. o adresa inregistrata sub nr. .X./13.04.2011 prin care se solicita in vederea clarificarii situatiei juridice a SC .X. SA (insolventa sau faliment) in perioada 30.09.2009 – 10.02.2010 un punct de vedere Directiei Generale Juridice din cadrul ANAF .X..

Conform raspunsului primit de la Biroul Juridic din cadrul DGFP .X. cu adresa nr. .X./14.04.2011 rezulta urmatoarele: *„Revocarea desemnează acea sancțiune de drept civil care constă în înlăturarea efectelor actului juridic, în cazul de față, înlăturarea efectelor sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009, aceasta devenind inopozabilă față de participanții la procedura insolvenței, adică față de organele care aplică procedura și care sunt instanțele judecătorești, judecătorul sindic și lichidatorul. Revocarea este o formă a nulității, o “specie” ceea ce înseamnă că, chiar dacă sentința comercială nr. .X./30.09.2009 a creat o anumită situație juridică noua față de prima sentință*

*dată în dosarul nr. .X./3/2009, efectele ei până la data revocării, sunt nule de drept.*

*Art. 31, alin. (5) din Legea insolventei nr. 85/2006, reglementează situația când s-a deschis o procedură într-un dosar, iar ulterior au fost formulate alte cereri, cu același obiect, fiind înregistrate la instanța sub alte numere, cum este și cazul expus de d-voastră. În aceste situații, se procedează la conexare, așa cum am făcut vorbire mai sus, iar în situația în care o cerere ulterioară deschiderii procedurii insolventei a fost soluționată, această ultimă hotărâre judecătorească este revocată, deci rămâne fără efect. Deschiderea ulterioară a procedurii, la cererea creditorilor sau a debitorului, nu va putea modifica data apariției stării de insolvență.”*

Prin urmare, în perioada 30.09.2009 – 10.02.2010 SC .X.SA se afla în stare de insolvență, deschisă în data de 08.07.2009 potrivit sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X. SA, stare în care se afla societatea și la data prezentei inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca și cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați 30% din valoarea creanțelor, fără TVA, neîncasate de la SC .X. SA .X., cu o vechime de peste 270 zile de la scadență, în conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrată de către societate la data de 31.12.2009 în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de X lei, iar diferența de X lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pe anul 2009.

În consecință, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pe anul 2009, rezultând un profit impozabil în sumă de .X. lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%).

### **ANUL 2010**

Referitor la modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**A)** În mod similar anului 2009, cu NC nr. .X./31.03.2010 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neîncasați în suma de .X. lei, cheltuielile considerate de către societate deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2010.

Organele de inspectie fiscala reitereaza si pentru anul 2010 cele precizate pentru anul 2009 referitor la situatia juridica in care se afla SC .X.SA si adresa inregistrata sub nr. .X./13.04.2011 prin care se solicita un punct de vedere Directiei Generale Juridice din cadrul ANAF .X., in vederea clarificarii situatiei juridice a societatii SC .X.SA (insolventa sau faliment) in perioada 30.09.2009 – 10.02.2010, cu raspunsul primit de la Biroul Juridic din cadrul DGFP .X. cu adresa nr. .X./14.04.2011, mai sus citat.

Organele de inspectie fiscala au luat in calcul ca si cheltuiala deductibila cu provizioanele pentru clienti neincasati 30% din valoarea creantelor, fara TVA, neincasate de la SC .X. SA .X., cu o vechime de peste 270 zile de la scadenta, in conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, fata de o cheltuiala deductibila cu provizioanele pentru clienti neincasati inregistrata de catre societate la data de 31.03.2010 in suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala deductibila suma de .X. lei iar diferenta de .X. lei a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit pe anul 2010.

**B)** Cu NC nr. .X./31.12.2009 societatea inregistreaza in evidenta contabila venituri din penalitati si dobanzi calculate pentru facturile emise si neincasate de la SC .X. SA in suma de .X. lei. Aceste penalitati si dobanzi au fost calculate de catre **S.C. .X. SA** conform situatiei anexate la NC nr. .X./31.12.2009 si se refera la facturile neincasate din anii 2007, 2008 si 2009. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca pana la data de 31.12.2009 nu au mai fost calculate si facturate penalitati si dobanzi la facturile neincasate de la SC .X.SA.

In luna martie 2010 societatea inregistreaza cu NC nr. .X./31.03.2010, cheltuieli cu provizioane pentru penalitati si dobanzi la clienti neincasati (SC .X.SA) in suma de .X. lei, cheltuiala considerata de catre societate deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2010. Suma de .X. lei nu prezinta creanta deoarece aceasta suma nu a fost facturata de catre **S.C. .X. SA** si nu a fost adusa la cunostinta SC .X. SA. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca SC .X. SA se afla in insolventa la data de 31.12.2009, iar in conformitate cu prevederile art. 41, alin. (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei: *„Nici o dobanda, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuiala, numita generic accesorii, nu va putea fi adaugata creantelor nascute anterior datei deschiderii procedurii”*.

În consecință, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pe anul 2010, reîntregind profitul impozabil al societății cu cheltuielile nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați și cheltuielile cu provizioane pentru penalități și dobanzi la clienți neincasați (SC .X.SA) în suma de .X. lei și având în vedere prevederile art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil anului 2010, a rezultat un profit impozabil în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%), aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, perioadă pentru care societatea a achitat către bugetul de stat impozit minim în contul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au invocat drept temei legal aplicabil în speța impozitului pe profit, următoarele prevederi legale:

- art. 21, alin. (4), lit. f), art. 24, alin. (3), lit. d), art. 22, alin. (1), lit. c) și j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 7, lit. d) din HG nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997;
- art. 31, alin. (3) și alin. (5), art. 36, art. 41, alin. (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit suplimentar stabilit pe perioada 01.07.2008 – 31.12.2010 au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

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

**1) Referitor la solicitarea societății privind suspendarea executării actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., până la soluționarea contestației pe cale administrativă, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală**

de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

**În fapt**, prin contestația formulată, **S.C. .X. SA** solicită suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., până la soluționarea contestației pe cale administrativă.

**În drept**, potrivit art. 215 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.***

***(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”***

Potrivit prevederilor art. 14 alin. (1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

***“Suspendarea executării actului :***

***(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.***

***(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”***

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea **S.C. .X. SA** de suspendare a executării actului administrativ fiscal ce face obiectul contestației nr. X/27.05.2011 intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

**2)** Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma de **X lei** (.X. lei + .X. lei),

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în suma de .X. lei efectuate la sediul administrativ .X., în condițiile în care societatea nu aduce argumente privind natura acestor cheltuieli, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în semestrul II 2008 societatea a efectuat lucrări de reparații (zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare etc.) și modernizări (tâmplărie termopan, tavan casetat, strat termoizolant polistiren), aceste lucrări în sumă totală de .X. lei fiind înregistrate de către societate pe cheltuieli de exploatare. Lucrările de reparații și modernizări au fost finalizate în luna ianuarie 2009, când societatea trebuia să recepționeze lucrările de modernizare efectuate la clădirea „sediul administrativ .X.” în valoare totală de .X. lei (.X. lei în semestrul II 2008 și .X. lei în ianuarie 2009), să mărească cu această sumă valoarea clădirii administrative și să înregistreze lunar, începând cu luna februarie 2009, cheltuieli cu amortizarea pe durata de funcționare rămasă a clădirii administrative (.X. lei : 310 luni = .X. lei/lună).

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru semestrul II 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei**, iar pentru anul 2009 un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei**.

Societatea susține că respectivele cheltuieli efectuate reprezentând zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare, termopan, tavan etc. au avut drept scop restabilirea stării inițiale a mijlocului fix, respectiv “Sediul



administrativ .X.” și consideră că a înregistrat corect aceste lucrări în cheltuieli de exploatare, nejustificându-se calcularea de către organele de inspecție fiscală a unui profit impozabil suplimentar aferent cheltuielilor de reparații clădire în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent de **X lei**.

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

*“(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.”*

iar pct. 12, Titlul 2 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevede:

*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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea sunt aplicabile prevederile art. 24, alin. (1), alin. (3), lit. d) și alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

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

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

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

În materia investițiilor aferente clădirilor, sunt incidente și prevederile pct. 7, lit. d) din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997 și Hotărârea Guvernului nr. 568/2000, unde se precizează :

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

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

*Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient ”.*

Aceste prevederi au fost menținute prin pct. 94, alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora :

*“(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.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate, în timp ce lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Referitor la încadrarea lucrărilor în categoria de reparații sau de modernizare a clădirilor, Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice a exprimat punctul de vedere într-o speță asemănătoare :

*“ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm că, în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul : zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.*

*În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intră lucrări de genul : consolidări, compartimentari, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”*

Fata de cele mentionate mai sus, se retine ca lucrarile efectuate la cladirea administrativa in perioada 01.07.2008 – 31.09.2009 au fost lucrari de reparatii constand in: zugraveli, tencuieli, inlocuire instalatii sanitare etc. și modernizări constând în: inlocuirea partiala a tamplariei din dotarea initiala (ferestre), casetarea tavanelor unor birouri, precum și strat termoizolant polistiren.

Din analiza „Punctului de vedere al conducerii **S.C. .X. SA**” nr. X/27.04.2011 aflat in copie la dosarul cauzei, reiese ca insasi societatea recunoaste ca: „Valoarea totala de inlocuire a tamplariei si casetarea tavanelor a fost .X. lei in sem. II 2008 si .X. in luna ianuarie 2009”, sumele respective fiind aceleasi cu cele considerate nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata.

Fata de sustinerile societatii ca respectivele cheltuieli au fost inregistrate corect la cheltuieli de exploatare, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei deoarece lucrarile de reamenajare constand in casetarea tavanelor si inlocuirea tamplariei initiale din lemn cu tamplarie de termopan reprezinta lucrari de modernizare efectuate in scopul imbunatatirii gradului de confort si ambient si la imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai cladirii, asa cum sunt ele precizate prin prevederile legale mai sus citate.

De asemenea, din analiza devizelor de lucrari atasate la facturile emise de prestatorul de servicii in constructii reiese ca au fost efectuate lucrari de tencuieli pe zidarie, caramida sau beton cu fibra de sticla, aplicarea de strat

termoizolant din placi polistiren, tamplarie PVC cu geam termopan la ferestre si usi, pardoseli cu placi de gresie ceramica, lucrari care au condus la imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai cladirii.

Din analiza celorlalte documente aflate la dosarul cauzei, respectiv Nota explicativă dată de directorul economic al **S.C. .X. SA** și din facturile emise de către SC X SRL X – executantul acestor lucrări și anexele la facturi, rezultă că au fost luate în calculul profitului impozabil suplimentar de organele de inspecție fiscală doar lucrările de modernizare, nu și cele de reparații: zugrăveli, tencuieli, instalații sanitare etc.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli de natura modernizărilor drept investiții efectuate la mijloacele fixe, a caror deducere se face treptat, pe calea amortizării și au calculat impozit pe profit suplimentar în suma de **X lei**.

Pe cale de consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu modernizările la imobilul Sediul administrativ .X. în sumă de .X. lei .*

**3)** Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma totală de X lei, aferent cheltuielilor nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de X lei și cheltuielilor nedeductibile cu provizioanele pentru penalități și dobânzi pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor aferente provizioanelor pentru clienți neincasați (reprezentând facturi neincasate de la SC .X. SA) și a cheltuielilor aferente provizioanelor pentru penalități și dobânzi pentru clienți neincasați din perioada 2009-2010, în condițiile în care respectivul**

**client neîncasat se afla în stare de insolvență la data calculului profitului impozabil, iar societatea nu aduce alte argumente care sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala.**

**În fapt, S.C. .X. SA** a încheiat cu SC .X. SA .X. contractul de cooperare nr. X/06.06.2007 înregistrat la societate sub nr. .X./12.09.2007, pentru efectuarea de activități miniere în temeiul licenței în perimetru, contract încheiat pe o perioadă de 10 ani. Prin acest contract **S.C. .X. SA** închiriază către SC .X. SA .X. activele principale și secundare la prețuri prevăzute în acest contract.

SC .X.SA .X. a intrat în insolvență din data de 08.07.2009 potrivit sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X. SA. În data de 30.09.2009 societatea SC .X. SA .X. intră în procedură de faliment potrivit sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X..X.. În data de 10.02.2010 Tribunalul .X. conexează dosarul nr. .X./3/2009 la dosarul nr. .X./3/2009, revocă sentința comercială nr. .X./30.09.2009 pronunțată în dosarul nr. .X./3/2009 și dispune continuarea procedurii de observație în dosarul nr. .X./3/2009.

La data de 31.12.2009 **S.C. .X. SA** avea de încasat de la SC .X. SA .X. facturi în sumă totală de .X. lei, această creanță fiind înregistrată în evidența contabilă.

Cu NC nr. .X./31.12.2009 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neincasati in suma de .X. lei, cheltuiala considerata de catre societate deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2009.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca și cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați 30% din valoarea creanțelor, fără TVA, neîncasate de la SC .X. SA .X., cu o vechime de peste 270 zile de la scadență, în conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neîncasați înregistrată de către societate la data de 31.12.2009 în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de X lei iar diferența de X lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pe anul 2009.

În consecință, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pe anul 2009, rezultând un profit impozabil în sumă de .X. lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%).

În mod similar, pentru anul 2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă cu NC nr. .X./31.03.2010 cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neincasați suma de .X. lei reprezentând facturi neincasate de la SC .X. SA, cu o vechime mai mare de 270 de zile de la data scadentei.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca și cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neincasați 30% din valoarea creanțelor, fără TVA, neincasate de la SC .X. SA .X., cu o vechime de peste 270 zile de la scadență, în conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, față de o cheltuială deductibilă cu provizioanele pentru clienți neincasați înregistrată de către societate la data de 31.03.2010 în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială deductibilă suma de .X. lei iar diferența de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pe anul 2010.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 rezultă faptul că, cu NC nr. .X./31.12.2009 societatea înregistrează în evidența contabilă venituri din penalități și dobânzi calculate pentru facturile emise și neincasate de la SC .X. SA în suma de .X. lei. Aceste penalități și dobânzi au fost calculate de către **S.C. .X. SA** conform situației anexate la NC nr. .X./31.12.2009 și se referă la facturile neincasate din anii 2007, 2008 și 2009. Organele de inspecție fiscală menționează că până la data de 31.12.2009 nu au mai fost calculate și facturate penalități și dobânzi la facturile neincasate de la SC .X. SA.

În luna martie 2010 societatea înregistrează cu NC nr. .X./31.03.2010, cheltuieli cu provizioane pentru penalități și dobânzi la clienți neincasați (SC .X. SA) în suma de .X. lei, cheltuiala considerată de către societate deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2010.

Organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei nu reprezintă creanță, neacordând drept de deducere pentru această sumă la profitul impozabil al anului 2010.

În consecință, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul profitului impozabil al societății pe anul 2010, reîntregind profitul impozabil al

societății cu cheltuielile nedeductibile cu provizioanele pentru clienți neîncasați și cheltuielile cu provizioane pentru penalități și dobânzi la clienți neincasați (SC .X. SA) în suma de .X. lei și având în vedere prevederile art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil anului 2010, a rezultat un profit impozabil în sumă de .X. lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%), aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, perioadă pentru care societatea a achitat către bugetul de stat impozit minim în contul impozitului pe profit.

**S.C. .X. SA** consideră că întreaga argumentație a organelor de inspecție fiscală privind deductibilitatea provizioanelor se întemeiează pe adresa primită de la biroul juridic și interpretarea juridică a „instituției revocării” și invocă aplicabilitatea în speță a art. 22, alin. (1), lit. j) și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

*“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că **S.C. .X. SA** are dreptul la deducerea provizioanelor în limita unui procent de 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, cu respectarea celor 5 condiții.

Se reține că SC .X. SA .X. a intrat în insolvență din data de 08.07.2009 potrivit sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X. SA. În data de 30.09.2009 societatea SC .X.SA .X. intră în procedură de faliment potrivit sentinței comerciale nr. .X./30.09.2009 pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X..X.. În data de 10.02.2010 Tribunalul .X. conexează dosarul nr. .X./3/2009 la dosarul nr. .X./3/2009, revocă sentința comercială nr. .X./30.09.2009 pronunțată în dosarul nr. .X./3/2009 și dispune continuarea procedurii de observație în dosarul nr. .X./3/2009.

Art. 31, alin. (5) din Legea insolventei nr. 85/2006, reglementează situația când s-a deschis o procedură într-un dosar, iar ulterior au fost formulate alte cereri, cu același obiect, fiind înregistrate la instanța sub alte numere, cum este și cazul de față. În aceste situații, se procedează la conexare, așa cum s-a menționat mai sus, iar în situația în care o cerere ulterioară deschiderii procedurii insolventei a fost soluționată, această ultimă hotărâre judecătorească este revocată, deci rămâne fără efect. Deschiderea ulterioară a procedurii, la cererea creditorilor sau a debitorului, nu va putea modifica data apariției stării de insolvență.

Hotărâtoare în speța în cauză este starea SC .X.SA .X. în legătură cu cele două hotărâri judecătorești pronunțate în cele două dosare diferite. Așa cum s-a menționat anterior, cea de-a doua hotărâre judecătorească pronunțată în dosarul nr. .X./3/2009, fiind revocată, aceasta nu produce niciun efect juridic între data pronunțării și data revocării ei, raportarea urmând a se face doar la prima hotărâre judecătorească nr. .X./08.07.2009, hotărâre prin care s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței, cu o perioadă de observație de 60 de zile, perioadă care s-a prelungit, iar debitoarei i-a fost acordat dreptul de a-și continua desfășurarea activităților curente, putând efectua plăți către creditorii cunoscuți, care se încadrează în condițiile de exercitare a activității curente, în condițiile art. 49 din Legea privind procedura insolvenței nr. 85/2006.

Așadar, în perioada 30.09.2009 – 10.02.2010 SC .X.SA .X. se afla în stare de insolvență, deschisă în data de 08.07.2009 potrivit Sentinței comerciale nr. .X./08.07.2009, pronunțată de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./3/2009 la cererea creditorului SC .X. SA, stare în care se afla societatea și la data inspecției fiscale.



**S.C. .X. SA** înregistrează pe cheltuieli deductibile provizioanele constituite pentru clienți neîncasați în proporție de 100% atât pentru anul 2009 cât și pentru anul 2010, invocând aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 22, alin. (1), lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;*

*2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;*

*3. nu sunt garantate de altă persoană;*

*4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*

*5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”*

deși creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de insolvență și nu de faliment.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia nu trebuia scăzută TVA inclusă în valoarea provizioanelor, se reține că, motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul creanța integrală la SC .X.SA .X. (fără TVA) rezultă din condiția nr. 5 din art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”*, TVA nefiind cuprinsă în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Argumentația societății prin care se invocă prevederile art. 138, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”*

nu are legătură cu situația prezentată anterior întrucât debitoarea este în procedură de insolvență și nu de faliment.

De asemenea, aceeași situație este și în cazul deducerii cheltuielilor cu provizioanele pentru penalități și dobânzi la clienți neîncasați (SC .X. SA .X.), în sumă de .X. lei, pe anul 2010.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că, cu NC nr. .X./31.12.2009 societatea înregistrează în evidența contabilă venituri din penalități și dobânzi calculate pentru facturile emise și neincasate de la SC .X. SA în suma de .X. lei din anii 2007, 2008 și 2009. Organele de inspecție fiscală menționează că până la data de 31.12.2009 nu au mai fost calculate și facturate penalități și dobânzi la facturile neincasate de la SC .X. SA.

În luna martie 2010 societatea înregistrează cu NC nr. .X./31.03.2010, cheltuieli cu provizioane pentru penalități și dobânzi la clienți neincasați (SC .X. SA) în suma de .X. lei, cheltuiala considerată de către societate deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2010.

Se reține că suma de .X. lei nu reprezintă creanță deoarece nu a fost facturată de către **S.C. .X. SA** și nu a fost adusă la cunoștința SC .X. SA .X..

Referitor la susținerile **S.C. .X. SA** potrivit cărora în speță sunt aplicabile prevederile art. 34 din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin OUG nr. 87/2010 și faptul că, în mod eronat organul de inspecție fiscală a împărțit exercițiul financiar 2010 în două perioade fiscale: una pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și alta pe trim. IV 2010 nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pe anul 2010 se face aplicațiunea prevederilor OUG nr. 87/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

*"(7) Prin excepție de la prevederile alin. (6), contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. a) nou-înființați sau care la sfârșitul anului fiscal precedent înregistrează pierdere fiscală efectuează plăți anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul sumei rezultate din aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil al perioadei pentru care se efectuează plata anticipată."*

4. La articolul 34, după alineatul (7) se introduce un nou alineat, alineatul (7<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:

*"(7<sup>1</sup>) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. a), pentru efectuarea plăților anticipate în anul 2011, aplică următoarele reguli:*

*a) contribuabilii care în perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 datorează impozit pe profit/impozit minim și în perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010 datorează impozit pe profit efectuează trimestrial plăți anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul unei părți din suma rezultată prin adunarea*

impozitului datorat în cele două perioade, actualizată cu indicele de inflație prevăzut la alin. (1);

b) contribuabilii care în perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 datorează impozit pe profit/impozit minim și în perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010 înregistrează pierdere fiscală efectuează trimestrial plăți anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul unei părți din impozitul pe profit/impozitul minim aferent primei perioade, actualizat cu indicele de inflație prevăzut la alin. (1)."

5. La articolul 34, alineatele (15) - (18) se modifică și vor avea următorul cuprins:

"(15) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim au obligația de a declara și de a plăti impozitul pe profit, respectiv de a efectua plata anticipată, după caz, aferente trimestrului III al anului 2010, până la data de 25 octombrie 2010, potrivit prevederilor în vigoare la data de 30 septembrie 2010.

(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat;

- prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).

**(17) În aplicarea prevederilor alin. (16), determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de titlul II "Impozitul pe profit" în mod corespunzător pentru cele două perioade, luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate.**

**(18) Pierderea fiscală înregistrată în cele două perioade aferente anului 2010 se recuperează potrivit prevederilor art. 26, fiecare perioadă fiind considerată an fiscal în sensul perioadei de 5 ani, respectiv 7 ani."**

Așadar, în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit separat pe cele două perioade fiscale: una pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și alta pe trim. IV 2010.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de X lei și cheltuielile cu provizioanele pentru penalități și dobânzi pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei și au calculat impozit pe profit suplimentar în suma de X lei.

Pe cale de consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați și cheltuielile cu provizioanele pentru penalități și dobânzi pentru clienți neîncasați (SC .X.SA .X.).*

**4) Referitor la suma totală de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent valorii bonurilor fiscale înregistrate pe cheltuieli altele decât combustibilul în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată, S.C. .X. SA neaducând niciun argument în susținere.**

**În fapt,** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea în evidența contabilă a achiziției de diverse produse, altele decât combustibilul, având ca documente justificative bonuri fiscale, achiziții înregistrate pe cheltuieli în sumă totală de X lei, în perioada 2008 –2010.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. SA** contestă în totalitate sumele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, inclusiv suma de X lei reprezentând aceste bonuri fiscale, fără a aduce argumente și fără a prezenta documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206, alin. (1), lit. c) și lit. d) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

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

*[...]*

*c) **motivele de fapt și de drept;***

*d) **dovezile pe care se întemeiază; [...]**”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: *”Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*.

Se retine că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o

pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În baza celor reținute mai sus și având în vedere că **S.C. .X. SA**, deși contestă în întregime Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei**, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

**5) În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei**, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* (*“accesoriul urmează principalul”*).

Având în vedere că accesoriile în sumă totală de **.X. lei** au fost calculate pentru întregul impozit pe profit în sumă de **.X. lei** contestat și respins ca neîntemeiat și nemotivat la pct. 1 – 4 din prezenta decizie, fără ca suma accesoriilor să poată fi defalcată pentru fiecare capăt de cerere în parte, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 și pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei și în baza prevederilor art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 2.5. și pct. 11.1. lit. a) și b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1) Respingerea contestației formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011 pentru suma totală de .X. lei, astfel:**

**- ca neîntemeiată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu modernizarea sediului administrativ .X. și a cheltuielilor cu provizioanele;**

**- ca nemotivată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile justificate cu bonuri fiscale, altele decât combustibilul;**

**- ca nemotivată și neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.**

**2) Constatarea lipsei competenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de soluționare a cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AB .X./29.04.2011.**

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

**DIRECTOR GENERAL,  
X**