



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație 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. \_\_\_\_ / \_\_\_\_ 2009**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X**

Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub nr. X și reînregistrată sub nr. X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de **X** cu sediul social în comuna X, sat x, județul x, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. x asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr. x formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x și are ca obiect suma totală de x lei, reprezentând :

- x lei - impozit pe profit suplimentar;
- x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Urmare verificării efectuate la **SC x** organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria x sesizarea penală nr. x împotriva lui x, administrator la **SC x** împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr. x ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor ce constituie infracțiuni prevăzute și pedepsite de art. 9 *lit. b) și lit. c)* din Legea nr. 241/2005 pentru prevederea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art. 214 alin. (1), lit. (a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. x emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de **SC x** împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x pentru suma totală de x, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. x, **SC x** a comunicat faptul că, prin Ordonanța din x a Parchetului de pe lângă Judecătoria x, pronunțată în Dosarul nr. x s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru infracțiunile prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 și art. 43 din Legea nr. 82/2001 a lui x, administratorul și asociatul x.

Prin adresa nr. x, DGFP x a comunicat faptul că împotriva respectivei Ordonanțe nu a fost formulată plângere astfel încât, aceasta a rămas definitivă prin neatacare.

Având în vedere cele de mai sus, precum și dispozițiile art. 214, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de **SC x** împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, pentru suma totală de suma totală de x lei, reprezentând :

x lei - impozit pe profit suplimentar;

x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

x lei - taxa pe valoarea adăugată;

x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x - Activitatea de Inspecție Fiscală, societatea susține următoarele :**

Societatea consideră corectă înregistrarea la cheltuieli excepționale a sumei de x lei pentru următoarele motive:

Societatea arată ca a încheiat cu S.C. x București contractul de vânzare cumpărare nr. x privind achiziționarea unui imobil la prețul de x USD cu plata în rate, S.C. x. achitând suma de x USD în lei. Pentru diferența de x USD respectiv x lei s-a emis de către S.C. x factura nr. x.

Deși S.C. x a declarat ca imobilul nu este ipotecat, S.C. x. a aflat ulterior că asupra unei părți din imobil există o ipotecă, fapt ce a declanșat un litigiu între societăți. Instanța judecătorească a hotărât rezilierea contractului, obligând societatea contestatoare să restituie imobilul, avansul rămânând achitat conform prevederilor respectivului contract.

Contestatoarea arată că a demarat procedura divizării în societate mamă și S.C. x FILIALA x S.R.L., aceasta din urmă preluând fabrica din x, Str. x la valoarea din Raportul de expertiză de la Registrul comerțului, parcurgându-se prima etapă a divizării. Având în vedere pierderea procesului, divizarea nu s-a mai finalizat și bunul s-a întors la societatea mamă S.C. x. care l-a predat S.C. x.

În contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei, pornind de la constatarea că înregistrarea sumei de x lei este fără documente justificative.

Societatea susține că documentul justificativ este chiar sentința judecătorească definitivă, irevocabilă și investită cu formulă executorie, în baza căreia a fost obligată să scoată bunul din patrimoniu și să înregistreze operațiunea în contabilitate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, S.C. x susține că factura nr. x a rămas neachitată, iar S.C. x a emis factura storno nr. x pe care societatea contestatoare susține că a primit-o în x și datorează taxa pe valoarea adăugată din momentul în care a primit factura și a putut să o înregistreze în contabilitate.

**II. Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x a emis Decizia de impunere nr. x în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. x prin care a stabilit în sarcina S.C. x suma totală de x lei reprezentând:**

- x lei - impozit pe profit suplimentar;
- x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Perioada supusă inspecției fiscale: **x**.

### **A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată,**

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. x a achiziționat de la S.C. x un imobil – Fabrica de alcool, situat în x, Str. x, cu plata în rate, la prețul de x USD, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. x.

Până la data de x S.C. x a achitat doar x USD reprezentând contravaloarea ratei I-a și parțial rata a-II-a.

Pentru diferența de x USD, S.C. x a emis factura fiscală nr. x în valoare de x lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei reprezentând rata a-II-a parțial, rata a-III-a și rata a-IV-a.

Întrucât S.C. x nu a onorat plata ratelor scadente, S.C. x a formulat acțiune în instanță pentru rezilierea contractului de vânzare-cumpărare a fabricii de alcool.

Tribunalul x - Secția a x Comercială prin Sentința nr. x a admis acțiunea formulată de S.C. x, a reziliat contractul de vânzare-cumpărare nr. x și a dispus restituirea fabricii de alcool către reclamantă.

S.C. x a întocmit factura fiscală nr. x în valoare de x lei, prin care a stornat factura fiscală nr. x din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Factura de stornare nr. x a fost înaintată prin poștă cu mandat de confirmare de primire, dar s-a returnat la S.C. x. iar în data de x, prin anunțul la cotidianul “ x ”, S.C. x a invitat pe S.C. x la sediu său să ridice factura de stornare.

În urma verificării încrucișate efectuate de organele de inspecție fiscală la S.C. x prin procesul verbal nr. x s-a constatat că aceasta a înregistrat factura de stornare în jurnalul de taxă pe valoarea adăugată și balanța de verificare precum și în decontul de TVA aferent lunii x și a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată în luna x cu suma de x lei.

Deși S.C. x a luat la cunostință atât de sentința comercială nr. x pronunțată de Tribunalul x, cât și Decizia nr. x pronunțată de Curtea de Apel x, aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă stornarea sumei de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, încălcând prevederile art. 138 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei.

În perioada x, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. x a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă lucrărilor de construcții – montaj prestate la imobilul situat în x, Str. x.

Deoarece prestatorii aveau obligația de a emite factura fiscală cu mențiunea “taxare inversă” conform prevederilor art. 160 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, au fost calculate taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorări aferente în sumă de x lei.

În luna x societatea contestatoare a înregistrat eronat în decontul de taxă pe valoarea adăugată, la rubrica regularizare, taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în sumă de x lei, încălcând prevederile art. 156<sup>2</sup> alin.1 și alin. 3 și art. 156 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, republicată.

Pentru suma de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, în sumă de x lei.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa suplimentară în sumă de x lei, aferentă diferenței dintre evidența contabilă și cea declarată și au calculat majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, în sumă de x lei.

**B. În ceea ce privește impozitul pe profit,**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pierdere fiscală în x și x, față de care acestea nu au stabilit diferențe, iar pentru perioada x, a înregistrat în contabilitate un profit impozabil în sumă de x lei, cu x lei mai puțin decât profitul impozabil constatat de organele de inspecție fiscală.

Diferența de x lei provine din:

- Suma de x lei care reprezintă cheltuielile de modernizare a mijlocului fix clădire-hotel înregistrate eronat de societate la cheltuieli curente în conturile 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

Investițiile efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și obținerii de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix, sunt considerate mijloace fixe amortizabile.

Societatea avea obligația de a înregistra aceasta sumă în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" și nu în conturile de cheltuieli deductibile fiscal, încălcând în acest mod prevederile art. 24 alin. 3 lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

- Suma de x lei care reprezintă cheltuielile înregistrate eronat de societate în luna x ca fiind excepționale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul fabrica de alcool din x, Str. x, a fost înregistrat de către S.C x în gestiunea mijloacelor fixe și în aceeași lună a fost descărcat din gestiune și înregistrat ca pierdere extraordinară, cu toate că aceasta a făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu S.C. x în data de x.

Conform contractului de tranzacție nr. x încheiat între S.C. x cu S.C. x din data de x prin care s-a reziliat contractul de vânzare cumpărare, imobilul fabrica de alcool din x, str. x, a revenit în deplina proprietate și posesie a S.C. x.

Prin respectivul contract, părțile au convenit ca imobilul fabrica de alcool din x str. x să fie vândut la prețul de x euro cu taxa pe valoarea adăugată inclusă, către S.C. x., din care S.C. x să primească x euro și S.C. x să primească suma de x euro.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestatoare a înregistrat eronat în evidența contabilă a lunii x cheltuieli deductibile fără a avea la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii, prin încălcarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

Pentru suma de x lei care reprezintă profitul impozabil suplimentar stabilit, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată.

În concluzie, au fost stabilite în sarcina societății contestatoare impozit pe profit în sumă de x lei, majorări aferente în sumă de x lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată 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)** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **x lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**,  
**cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina SC x a sumei de x lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și a majorărilor de întârziere**

**aferente în sumă de x lei, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală nu au analizat în integralitatea sa modul de derulare a tranzacției privind vânzarea – cumpărarea unui imobil între S.C. x și SC x, iar prin Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală din x a Parchetului de pe lângă Judecătoria x, se reține că, veniturile obținute de SC x din cedarea activelor au fost susținute de cheltuieli cu acele active.**

**În fapt, x a încheiat cu S.C. x contractul de vânzare cumpărare nr. x privind achiziționarea unui imobil la prețul de x USD cu plata în rate, S.C. x achitând până la data de x, suma de x USD în lei reprezentând contravaloarea ratei I-a și parțial rata a-II-a.**

Pentru diferența de x USD, S.C. x a emis factura fiscală nr. x în valoare de x lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei reprezentând rata a-II-a parțial, rata a-III-a și rata a-IV-a.

Întrucât S.C. x nu a onorat plata ratelor scadente, S.C. x a formulat acțiune în instanță pentru rezilierea contractului de vânzare-cumpărare a fabricii de alcool.

Tribunalul x - Secția a x Comercială prin Sentința nr. x irevocabilă potrivit Deciziei nr. x pronunțată de Curtea de Apel x a admis acțiunea formulată de S.C. x, a reziliat contractul de vânzare-cumpărare nr. x și a dispus restituirea fabricii de alcool către reclamantă.

Urmare acestei hotărâri judecătorești, S.C. x a întocmit factura fiscală nr. x în valoare de x lei, prin care a stornat factura fiscală nr. x din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă în luna x, suma de x lei ca fiind cheltuieli excepționale ( contul 671), justificând faptul că a pierdut dreptul de proprietate asupra fabricii de alcool din x.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă a lunii x, suma de x lei drept cheltuieli deductibile fără a avea la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii, încălcând art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.



Pentru suma de x lei reprezentând profit impozabil suplimentar organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, care prevăd:

*“ (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.”*

și ale art. 21, alin. (4), lit. f) același act normativ, care precizează:

*“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :  
f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; ”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri dintr-un an fiscal, iar cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii respective, nu sunt deductibile.

Din actele aflate la dosar, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate societății pentru motivul că au înregistrat eronat în evidența contabilă a lunii x, suma de x lei drept cheltuieli deductibile fără a avea la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul fabrica de alcool din x a fost înregistrat de către S.C x în gestiunea mijloacelor fixe în evidența contabilă a lunii x și în aceeași lună a fost descărcat din gestiune și înregistrat ca pierdere extraordinară, cu toate că aceasta a făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu S.C. x în data de.

Se reține că în stabilirea stării de fapt care a determinat calcularea în sarcina contestatoarei a obligațiilor reprezentând impozit pe profit și majorări de

întârziere aferente, organele de inspecție fiscală nu au făcut analiza cronologică a modalității de derulare a tranzacției comerciale referitoare la imobilul fabrica de alcool din x.

Astfel, inițial, între S.C. x și **SC x** s-a încheiat contractul de vânzare - cumpărare nr. x privind achiziționarea imobilului fabrica de alcool din x.

Întrucât S.C. x nu a onorat plata ratelor scadente, S.C. x a formulat acțiune în instanță pentru rezilierea contractului de vânzare-cumpărare a fabricii de alcool.

Tribunalul x- Secția a x Comercială prin Sentința nr. x a admis acțiunea formulată de S.C. x, a reziliat contractul de vânzare-cumpărare nr. x și a dispus restituirea fabricii de alcool către reclamantă, fără ca aceasta să aibe obligația restituirii sumei de x către **SC x**.

Prin urmare, pentru suma de x \$ pentru care instanța judecătorească a stabilit că rămâne bun plătită de către societatea contestatoare, există document justificativ pentru înregistrarea acesteia ca și cheltuială nedeductibilă, respectiv hotărârea irevocabilă a instanței judecătorești.

Așa cum reiese din actele aflate la dosarul cauzei, tranzacțiile comerciale dintre cele două societăți au continuat și după rezilierea contractului de vânzare-cumpărare nr. x, astfel că la data de x se perfectează un contract de tranzacție între S.C. x și SC x a aceluiași obiectiv – Fabrica de alcool, în această tranzacție **SC x** fiind considerat declarant și dobânditor al unei părți din preț.

Reiese că, deși **SC x** pierduse dreptul de proprietate asupra imobilului, totuși, părțile prin voința lor au stabilit că aceasta urmează să încaseze o parte din prețul obținut de S.C. x de la SC x, prin vânzarea imobilului.

Deasemenea, prin Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală din data de x a Parchetului de pe lângă Judecătoria x, se reține că înregistrarea sumei de x lei, **conform Raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, s-a realizat eronat într-un cont incorect ( 671 în loc de 6583 ), ceea ce a condus la interpretarea și analiza acestor cheltuieli în mod viciat.**

Se mai reține faptul că, organele de inspecție fiscală nu au analizat tranzacția în întregul ei, ci s-au rezumat la încadrarea incorectă a impozitului pe profit, “ fără a ține cont că veniturile obținute de **SC x** din cedarea activelor au fost susținute de cheltuieli cu acele active.”

În Raportul de expertiză contabilă judiciară nr. x efectuat în cauza penală, se menționează faptul că, “ la începutul anului x societatea înregistrase veniturile obținute din cedarea unei părți din prețul de vânzare a activului în contul 7583 – Venituri din active cedate – valoarea achitată de SC x – **fapt ce-i conferea dreptul de a înregistra și cheltuieli deductibile care să influențeze masa impozitului pe profit.** “

Astfel, conform acestui raport de expertiză, „ **SC x** nu putea ignora legătura dintre veniturile obținute din dobândirea parțială a prețului activului și chiar încasarea unei sume importante în contul acestui titlu de la SC x, cu sumele plătite către S.C. x, fapt ce impunea analiza atentă a tranzacției și calculul corect al impozitului datorat.”

Având în vedere aspectele menționate, dispozițiile aplicabile în speță, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aferent cheltuielilor de cedare a imobilului în cauză, **SC x** a înregistrat și venituri, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. x pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x pentru aceeași obligație, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării impozitului pe profit datorat.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: “**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**”

coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

Referitor la majorările de întârziere în valoare de **x lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **x lei**, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă

măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. x pentru impozit pe profit în sumă de **x lei**, pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. x și pentru suma de **x lei** reprezentând majorări de întârziere aferente, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**2)** În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de **x lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **x lei**, TVA suplimentară de plată în sumă totală de **x lei** și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de **x lei**,

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra acestor capete de cerere, în condițiile în care contestația nu este motivată.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **SC x** impozit pe profit suplimentar în sumă totală de x lei precum și accesorii aferente în sumă totală de x lei.

Societatea contestă suma totală de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, dar nu aduce argumente decât pentru impozit pe profit în sumă de x lei, cu majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **SC x** TVA suplimentară de plată în sumă totală de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei.

Societatea contestă suma totală de c lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, dar nu aduce argumente decât pentru TVA în sumă de x lei, cu majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1), lit. c) și lit. d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

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

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”,*

coroborat cu prevederile pct. 12.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, 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 supusă soluționării”.*

Deoarece societatea nu aduce nici o motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de x lei și TVA suplimentară de plată în sumă totală de x lei, contestația **SC x** va fi respinsă ca nemotivată pentru aceste capete de cerere precum și pentru accesoriile aferente în sumă de x lei pentru impozitul pe profit, respectiv în sumă de x lei pentru TVA de plată, organul de soluționare neputându-se substitui contestatoarei în ceea ce privește argumentele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, în conformitate cu prevederile pct. 2.4 din OPANAF nr. 519/2005.

3) În ceea ce privește TVA în sumă de **x lei**,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra momentului la care societatea contestatoare avea obligația să înregistreze factura de stornare emisă urmare rezilierii unui contract de achiziție a unui imobil, în condițiile în care societatea a avut cunoștința de hotărârea judecătorească irevocabilă prin care s-a constatat această reziliere.**

**În fapt**, așa cum s-a arătat la capitolul referitor la impozitul pe profit, **SC x** a încheiat cu S.C. x contractul de vânzare cumpărare nr. x privind achiziționarea unui imobil la prețul de x cu plata în rate, S.C. x achitând până la data de x, suma de x USD în lei reprezentând contravaloarea ratei I-a și parțial rata a-II-a.

Pentru diferența de x USD, S.C. x a emis factura fiscală nr. x în valoare de x lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei reprezentând rata a-II-a parțial, rata a-III-a și rata a-IV-a, așa cum a fost explicitat la cap. III pct. 1) din prezenta decizie referitor la impozitul pe profit.

Întrucât S.C. x nu a onorat plata ratelor scadente, S.C. x a formulat acțiune în instanță pentru rezilierea contractului de vânzare-cumpărare a fabricii de alcool.

Tribunalul x - Secția a x-a Comercială prin Sentința nr. x a admis acțiunea formulată de S.C. x, a reziliat contractul de vânzare-cumpărare nr. x și a dispus restituirea fabricii de alcool către reclamantă.

S.C. x a întocmit factura fiscală nr. x în valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei, prin care a stornat factura fiscală nr. x în valoare de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Factura de stornare nr. x a fost înaintată prin poștă cu mandat de confirmare de primire, însă a fost returnată de poștă la S.C. x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși S.C. x a luat la cunoștință atât de Sentința comercială nr. x pronunțată de Tribunalul x, cât și Decizia nr. x pronunțată de Curtea de Apel x, aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă stornarea sumei de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, încălcând prevederile art. 138 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de **x lei**.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 134, alin. (1), (2), și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată:

*“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale*

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

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

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

și art. 145, alin. (1) din același act normativ:

*“Dreptul de deducere*

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că faptul generator al taxei reprezintă acțiunea prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data livrării de bunuri sau prestării de servicii și întocmirea facturii, moment în care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată. Deasemenea se reține și faptul că dreptul de deducere a taxei ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în condițiile în care S.C. x a emis factura de stornare nr. X în valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei, prin care s-a stornat factura fiscală nr. x, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, factură pe care a transmis-o S.C. x dar aceasta nu a primit-o și nu a înregistrat-o în evidența contabilă.

Deși societatea contestatoare susține că a primit factura de stornare nr. x în x și datorează taxa pe valoarea adăugată din momentul în care a primit factura și a putut să o înregistreze în contabilitate, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, societatea avea cunostință de Sentința comercială nr. x pronunțată de Tribunalul x, irevocabilă potrivit Deciziei nr. x pronunțată de Curtea de Apel x, prin care s-au reziliat contractele de vânzare – cumpărare din data de x și x autentificate sub nr. x și s-a dispus restituirea imobilului “ Fabrica de alcool “ către S.C. x.

Astfel, chiar societatea contestatoare recunoaște că datorează TVA, punând în discuție doar momentul în care avea obligația înregistrării facturii de stornare.

Mai mult, în soluționarea cauzei trebuie avută în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care în cauza C - 255/02 ( HALIFAX ) a statuat că atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu trebuie luate în considerare.

În cazul în speță, așa cum s-a arătat la cap. Impozit pe profit, societățile contractante au avut mai multe întâlniri ( de la emiterea facturii fiscale de stornare ), întâlniri pe parcursul cărora putea fi realizată operațiunea de comunicare a respectivei facturii.

Prin neînregistrarea facturii fiscale de stornare nr. X în evidența **SC x**, aceasta nu și-a corectat TVA deductibilă de care a beneficiat în perioada precedentă și prin urmare, nu și-a majorat obligația de plată a TVA către bugetul de stat, în condițiile în care S.C. x, prin înregistrarea aceleiași facturi în jurnalul de TVA și cuprinderea în decontul lunii x și-a micșorat obligația față de bugetul de stat.

Având în vedere cele de mai sus, dispozițiile legale aplicabile speței precum și faptul că societatea a avut posibilitatea recepționării respectivei facturi de stornare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **SC x** obligație suplimentară de plată a TVA în sumă de x lei, ca urmare a reconsiderării tranzacției artificiale încheiate între cele două societăți, tranzacție care a condus la diminuarea obligației acestora către bugetul de stat.

Așadar, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de **x lei**.

Deși argumentul societății potrivit căruia, “ temeiurile juridice invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 138, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, se referă la situația reducerii bazei de impozitare și nu la majorarea cotei datorate de TVA “, totuși aceasta nu poate conduce la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, potrivit temeiurilor legale incidente speței mai sus invocate, societatea contestatoare datorează TVA stabilit suplimentar.

**4)** În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente TVA,

**cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente TVA stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care aceasta nu a înregistrat factura de stornare emisă de S.C. x urmare rezilierii contractului de achiziție a imobilului deși luase la cunoștință de decizia irevocabilă a instanței judecătorești prin care s-a reziliat respectivul contract.**

**În fapt**, așa cum s-a arătat la pct. **3)** din prezenta decizie, deși **SC x** a luat la cunoștință atât de Sentința comercială nr. x pronunțată de Tribunalul x, cât și de Decizia nr. x pronunțată de Curtea de Apel x, prin care s-a reziliat contractul de vânzare-cumpărare nr. x și s-a dispus restituirea fabricii de alcool



către S.C. x, aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală de stornare nr. x în valoare de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală aferent sumei de x lei reprezentând TVA suplimentară au calculat majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei, majorări calculate pe perioada x, așa cum reiese din anexa nr. x la Raportul de inspecție fiscală nr. x.

**În drept**, art. 156 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

***“ Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. (...)”***

Deasemenea, art. 157, alin. (1) din același act normativ, menționează:

*“Plata taxei pe valoarea adăugată la buget*

***(1) Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data la care au obligația depunerii acestora, potrivit [art. 156](#) alin. (2) și (3)”***.

Totodată la art. 114, art. 115 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în vigoare în perioada 2005 – 31.07.2007 se prevede că :

*“Art.114 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

*Art.115 Dobânzi*

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

*Art.120 Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor “.*

Din data de 31.07.2007 sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

Art. 119

*“ Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

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

Art. 120

*“ Majorări de întârziere*

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

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Față de aceste prevederi legale, se reține că societatea are obligația să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală, până la data la care are obligația depunerii decontului de TVA, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor **a obligației de plată**, se datorează dobânzi și penalități de întârziere, respectiv, majorări de întârziere.

Așa cum se reține din actele aflate la dosarul cauzei, conform contractului de tranzacție nr. x din data de x, încheiat între S.C. x cu S.C. x, părțile au constatat rezilierea contractelor de vânzare cumpărare din data de x și x și faptul că imobilul fabrica de alcool din x a revenit în deplina proprietate și posesie a S.C. x.

Deasemenea, prin contractul încheiat sub nr. de autentificare x, părțile au convenit ca imobilul fabrica de alcool din x să fie vândut la prețul de x euro cu taxa pe valoarea adăugată inclusă, către S.C. x, din care S.C. x să primească x euro și S.C. x să primească suma de x euro.

Potrivit Ordonanței de scoatere de sub urmărire penală din data de x a Parchetului de pe lângă Judecătoria x și Raportului de expertiză contabilă judiciară nr. x, reprezentanții societăților vânzătoare și cumpărătoare au avut

mai multe întâlniri, inclusiv după Decizia nr. x irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel x, prin care s-au reziliat contractele de vânzare – cumpărare din data de x și x autentificate sub nr. x, fapt pentru care predarea facturii era o formalitate ușor de îndeplinit.

Întrucât, așa cum s-a reținut la pct. 3) din prezenta decizie, **SC x** avea obligația înregistrării facturii de stornare nr. x emisă de S.C. x, datorând pe cale de consecință TVA suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală, aceasta datorează și majorările de întârziere și penalitățile stabilite aferent acestei sume.

Astfel, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere în sumă de x lei reprezentând accesorii aferente TVA.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor, art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 134 alin. (1), (2), și (3), art. 145 (1), art. 156 (2), art. 157 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, , art. 114 (1), art. 115 (1), art. 120 (1), art. 206 alin. 1, lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct. 12.1, lit. b) din OPANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct. 12.7 din OPANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se

## **D E C I D E**

1) Desființarea Deciziei de impunere nr. x emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe

profit suplimentar și **x lei** majorări de întârziere aferente, urmând ca organul de inspecție fiscală să reanalizeze cauza în conformitate cu dispozițiile legale incidente în cauză și a celor precizate în motivarea prezentei decizii.

2) Respingerea contestației formulată de **SC x** ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- **x lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **x lei** - majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- **x lei** - TVA de plată suplimentară;
- **x lei** - majorări de întârziere aferente TVA de plată.

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