

## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov

Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1717

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala , asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii fiscale de plata in valoare totala si anume:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.Brasov conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, motivand astfel:

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, precum si baza impozabila stabilita suplimentar, societatea contestatoare sustine ca:

1.1-In mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal diferenta de... lei, pe motiv ca societatea contestatoare a dublat cheltuiala privind descarcarea de gestiune a marfurilor vandute cu factura, fara sa tina cont ca societatea a depus declaratie rectificativa in data de 28.02.2008 prin care a modificat valoarea cheltuielilor deductibile fiscal.

Sustine faptul ca sumele deduse contabil au la baza documente contabile din care rezulta valoarea cheltuielilor deductibile si rectificarile facute si anexeaza in sustinere listingul refacut la utilajele vandute catre reamat si factura aferenta.

1.2.Cu privire la activele achizitionate de societate in cursul anului 2009, societatea contestatoare sustine ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca SC X in luna octombrie 2009 inregistreaza in evidentele contabile

"vanzare constructii sere si solarii, in baza facturii, catre SC X, facandu-se descarcarea de gestiune si ca la aceasta operatiune a fost anexat un proces verbal" in conditiile in care procesul verbal la care se face referire este un alt proces verbal.

Aceasta omisiune a condus la concluzia ca pentru operatiunea nu s-a intocmit document justificativ.

Referitor la descarcarea de gestiune din luna octombrie 2009, societatea sustine ca s-a dezmembrat doar o parte a activului iar in luna decembrie 2009 cealalta parte a activului (sere legumicole), activ care a fost adus ca aport la capitalul social.

Societatea sustine ca serele in cauza nu au necesitat autorizatie de demolare deoarece nu reprezentau cladiri, constructii intabulate, serele fiind constructii metalice, pe schelet de fier, aluminiu si sticla.

Cu factura s-a vandut o parte din activ , nefiind necesara incheierea unui proces verbal, operatiunea avand la baza factura.

Pentru valoarea de... lei este anexat procesul verbal din luna decembrie 2009, bunurile fiind instrainate catre societati de achizitie produse reziduale, conform fisei 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale".

Astfel, valoarea de... lei nu reprezinta o dubla descarcare de gestiune, fiind cheltuiala deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2009.

De asemenea, afirmatia organului de control ca descarcarea de gestiune s-a efectuat fara a exista venituri inregistrata, este contrazisa de fisa contului 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale" aferenta perioadei octombrie-decembrie 2009.

Societatea sustine ca a inregistrat descarcarea de gestiune prin articolele contabile:

-6583=212 , diminuandu-se valoarea activului aport capital

iar factura a fost inregistrata in contabilitate astfel:

4111=%

7583

4427

-6583=212- veniturile se regasesc in rulajul contului 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale"

1.3. Cu privire la achizitiile de combustibil, considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal, societatea contestatoare sustine:

Cu factura s-a achizitionat de la SC H un incarcator frontal necesar manipularii materialelor, utilajelor si un cazan necesar incalzirii incintei serelor si a halelor aferente.

Organele de inspectie fiscala, in raportul de inspectie fiscala au afirmat ca nu era necesara achizitia acestor bunuri atata timp cat societatea nu are angajati.

Contestatoarea sustine ca bunurile au fost utilizate in desfasurarea obiectului de activitate , respectiv Comert cu ridicata al deseurilor si resturilor metalice si nemetalice si Sere, iar achizitia de bunuri sau valori care sunt incluse in activul unei societati comerciale implica efectuarea unor cheltuieli pentru intretinerea, utilizarea lor sau pentru realizarea obiectului de activitate. O limitare a cheltuielilor reprezinta o imixtiune ilegala in activitatea unei societati comerciale care are un regim de reglementare propriu si prevederi legale stricte si limitative in care se poate limita exercitarea anumitor activitati.

Astfel, cheltuielile deduse sunt strict legate de achizitiile societatii contestatoare si niciuna din aceste valori nu poate fi considerata ca nedeductibila fiscal atata timp cat cu aceste cheltuieli se justifica intretinerea unor elemente de activ si mai mult pentru realizarea obiectului de activitate al societatii.

Cu privire la afirmatia organului de control ca "incarcatorul a fost amortizat complet conform Registrului imobiliarilor" , societatea contestatoare sustine ca acest

bun nu a fost amortizat integral, din rulajul contului 681 amortizari aferente anului 2008 si 2009 nu rezulta inregistrarea sumei de... lei pe cheltuieli.

1.4. Cu privire la autoturismele achizitionate in leasing, respectiv doua autoturisme Dacia Logan, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuiala cu combustibilul in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care a aratat ca bonurile de combustibil deduse reprezinta combustibil GPL neutilizat la autoturismele Dacia Logan ci la utilajele cu care societatea taie fier vechi pentru valorificare, in vederea realizarii obiectului de activitate.

Sustine totodata ca, cele doua autoturisme Dacia Logan nu functioneaza cu combustibil GPL, astfel ca in mod gresit a fost considerata ca nedeductibila fiscal cheltuiala cu combustibilul necesar functionarii utilajelor de taiere a fierului vechi.

2. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, societatea contestatoare sustine ca:

2.1. Verificarea societatii din punct de vedere a TVA s-a realizat pe perioada martie 2008-decembrie 2009, astfel ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a colectat TVA asupra veniturilor inregistrate in contul 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale" in conditiile in care legea prevede taxarea inversa in cazul vanzarii de fier vechi.

Sustine ca operatiunile in cauza au la baza documente justificative astfel ca, mentiunea organului de control ca societatea a efectuat operatiuni in scopul evitarii platii TVA este nefondata si lipsita de temei legal.

Cu privire la utilajele achizitionate de la SC M cu factura societatea sustine ca acestea au fost vandute catre SC S, cu factura, conform Contractului de vanzare-cumparare, ca utilaje provenite din casari.

Dupa livrarea marfurilor catre SC S s-a constatat ca bunurile erau nefunctionale astfel ca s-a decis de catre parti stornarea facturilor si restituirea bunurilor pentru a fi vandute ca fier vechi. Astfel, partile au decis modificarea acordului initial si au procedat la incheierea unui act aditional la contractul de vanzare-cumparare.

Prin acest act aditional partile au convenit, cu respectarea prevederilor art.948 din Codul civil ca "utilajele casate sa nu mai fie comercializate si sa fie valorificate ca deseuri metalice feroase si neferoase, astfel ca s-a stornat factura initiala, procedandu-se la facturarea acestor bunuri cu taxarea inversa, obligatia de plata a TVA nemaifiind in sarcina societatii.

2.2. Cu privire la TVA colectata suplimentar, aferenta facturii reprezentand avans catre SC T, societatea sustine ca nu a colectat TVA aferenta facturii de avans deoarece aceasta a reprezentat avans pentru deseuri fier vechi pentru care se face taxarea inversa din punct de vedere al TVA.

2.3. Referitor la facturile emise de SC V si pentru care s-a constatat, urmare a controlului incrucisat, ca aceasta societate nu a declarat TVA aferenta acestor facturi, societatea sustine ca a achitat contravaloarea acestor facturi cu Bilete la Ordin care au fost decontate pana la sfarsitul anului 2009.

De asemenea, sustine ca SC X nu poate fi raspunzatoare pentru neplata TVA datorata de SC V.

Considera ca, suma facturata de SC V poate fi dedusa de societate, neavand nicio relevanta faptul ca aceasta nu a fost declarata si platita bugetului de stat de catre furnizorul de bunuri.

2.4. Cu privire la achizitia de bunuri imobile organul de inspectie fiscala a retinut ca societatea a facut achizitii de bunuri imobile pentru care nu s-au efectuat formalitatile de publicitate imobiliara.

Societatea contestatoare sustine ca imobilele achizitionate de SC X la momentul cumpararii erau grevate de sarcini iar inscrierea dreptului de proprietate in cartea funciara a fost conditionata de solutionarea unor litigii aflate pe rolul Judecatoriei Brasov.

Dupa solutionarea litigiilor in cauza s-au efectuat demersurile de intabulare in cartea funciara, constructiile achizitionate fiind inscise in CF in luna martie 2010.

Contestatoarea invoca in sustinere prevederile art.128 alin.(1) , art.134 alin.(1) si (3) si art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.1295 din Codul civil.

Considera ca proprietatea a fost transferata de plin drept de la vanzator la cumparator la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare astfel ca aceasta operatiune trebuia inregistrata in evidentele contabile, fiind singurele acte care atesta taxele si impozitele datorate bugetului local.

Textele de lege invocate de organele de inspectie fiscala nu inlatura deductibilitatea TVA aferenta operatiunilor de vanzare-cumparare. Organul de control trebuie sa analizeze realitatea operatiunilor exclusiv in raport cu inscisorile contabile iar principiile de drept civil aplicabile in materia opozabilitatii inscrierilor de carte funciara ii sunt aplicabile D.G.F.P. Brasov doar ca tert participant la circuitul civil si nici intru-un caz ca organ colector de taxe si impozite rezultate din operatiuni comerciale relevante in contabilitate.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozite si taxe si anume:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta urmatoarele:

1. Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal si impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, in raportul de inspectie fiscala se specifica:

Perioada verificata a fost : 26.03.2008-31.12.2009

Pe perioada 26.03.2008-31.12.2008, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 607"cheltuieli privind marfurile" suma ... lei de doua ori respectiv:

- prin Nota contabila prin articolul contabil :

607"Cheltuieli privind marfurile"=371"Marfuri"

-prin Declaratia rectificativa la declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008, depusa la A.F.P. Brasov, SC X majoreaza nivelul cheltuielilor din exploatare declarate initial, cu suma de... lei, diminuand astfel profit impozabil declarat initial prin Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2008, inregistrata la A.F.P. Brasov.

Urmare a raspunsului la Nota explicativa , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dublat cheltuielile privind descarcarea de gestiune a marfurilor, vandute cu factura catre SC R.

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul fiscal la data de 31.12.2008, stabilind un profit impozabil suplimentar și un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2008, aplicând cota de 16 % potrivit art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 119, 120 și 120<sup>^1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pe perioada 26.01.2009-30.09.2010, accesorii aferente respectiv majorări de întârziere, dobânzi și penalități întârziere.

În ceea ce privește anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La 31.03.2009, societatea a înregistrat, potrivit Registrului de evidență fiscală, un profit impozabil pentru care a stabilit impozit pe profit, suma ce a fost înregistrată în contul 691 "Cheltuieli privind impozitul pe profit" conform balanței de verificare, însă impozitul pe profit nu a fost raportat în Declarația 100 depusă la A.F.P. Brașov .

În conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat, pe perioada 27.04.2009-27.07.2009, accesorii aferente impozitului pe profit.

Pe trimestrul II și trimestrul III 2009, având în vedere că impozitul pe profit datorat este mai mic decât impozitul minim, societatea calculează și raportează impozit minim conform prevederilor O.U.G. nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

În ceea ce privește trimestrul IV 2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În luna octombrie 2009 societatea înregistrează în evidențele contabile vânzare construcții sere și solarii către S.C. G, conform facturii , astfel:

411100002 = 7583 „iesire G”

și descarcarea din gestiune a activului:

6583 = 2112 „construcții”, NC

La factura de vânzare către S.C. G., societatea a anexat un proces-verbal de dezmembrare și casare fără data și fără semnatura reprezentantului societății în care se menționează următoarele „am procedat la dezmembrarea, casarea și valorificarea ca deseuri de fier vechi de bunuri mobile utilaje și mijloace fixe conform anexă”.

De asemenea se menționează că bunurile dezmembrate se valorifică ca fier vechi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Procesul-verbal a fost întocmit ulterior, completat manual cu mențiunea „Sere” și schelete fier și tevi.

Totodată s-a constatat că în luna decembrie 2009, potrivit înregistrării din fișa contului 6583 „cheltuieli cu activele cedate” , societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma... lei cu explicația „construcții”, în baza Notei Contabile, prin articolul contabil:

6583 = 2112 "construcții"

Societatea nu a prezentat documente justificative privind înregistrarea pe cheltuieli de deductibile fiscal a sumei de... lei, motiv pentru care aceasta cheltuielă a fost considerată ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2009, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în lunile noiembrie și decembrie 2009 a înregistrat în contul 6022 „cheltuieli privind combustibilul”, reprezentând achiziții de combustibil pentru autoturismele marca LOGAN, fapt ce contravine prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat de la S.C. H, cu factura, un cazan pentru încălzire și un încărcător frontal, utilaje ce au fost înregistrate în contabilitate în contul 2131 „echipamente tehnologice”.

Conform „Registrului imobilizărilor la data de 31.12.2009” pentru cazanul pentru încălzire societatea nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea, dar amortizează integral încărcătorul frontal, înregistrând o cheltuielă cu amortizarea în suma de 102.000 lei.

În răspunsul la Nota explicativă, reprezentantul legal al societății susține că încărcătorul este utilizat pentru manipularea legumelor și deșeurilor.

Din evidențele contabile ale societății rezultă că societatea nu a înregistrat venituri aferente unor activități legate de cultivarea sau comercializarea legumelor, iar cu privire la manipularea deșeurilor tot agentul economic susține, prin răspunsul la întrebarea nr. 12 din aceeași Nota explicativă că dezmembrarea și încărcarea utilajelor cade în sarcina cumpărătorului, ceea ce confirmă faptul că utilajul nu este utilizat pentru activități constând în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, condiție impusă de art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și implicit cheltuielă respectivă nu generează venituri impozabile conform art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel că a considerat că nedeductibilă fiscal cheltuielă cu amortizarea mijlocului fix.

Prin considerarea că nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspecție au recalculat profitul impozabil aferent anului 2009 și au stabilit suplimentar de plată, impozit pe profit, în conformitate cu prevederile art. 17 și 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit de plată, reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități.

2. Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA, prin colectarea suplimentară a TVA și respingerea la deducere a TVA.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar, din raportul de inspecție fiscală rezultă următoarele:

Urmare a verificării s-a constatat că, pe perioada 31.03.2008-31.12.2009, societatea înregistrat venituri din vânzarea de deșuri facturate către SC S, SC R, SC I

si SC T, venituri ce au fost înregistrate în contul 703 „venituri din vânzarea produselor reziduale”.

Totodata s-a constatat ca, initial, societatea a emis catre SC S factura pentru livrarea de „utilaje provenite din casari conform contractului ”, factura ce a fost stornata cu facturile:

Din analiza documentelor prezentate si a informatiilor furnizate organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat utilaje în regim de taxare deducând TVA aferenta achizitiei.

Ulterior societatea a inregistrat in evidentele contabile operatiunea de dezmembrare a utilajelor fara a inregistra cheltuieli aferente acestei operatiuni, apoi procedeaza la vanzarea utilajelor ca deseuri în regim de taxare inversa. În conditiile în care utilajele au intrat în regim de taxare si nu a avut loc nici un proces de transformare prin dezmembrare a utilajelor, iesirile nu pot avea loc decât în regim de taxare, dezmembrarea realizandu-se ulterior la client conform explicatiilor administratorului societatii date prin nota explicativa.

Ca urmare, organul de inspectie fiscala a procedat la reîncadrarea tranzactiilor conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a colectat TVA aferenta vanzarilor de deseuri prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra veniturilor respective conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna martie 2009 societatea a emis factura catre S.C. I, factura ce a fost înregistrata doar în jurnalul pentru vânzari, aferent lunii martie 2009, fara a fi raportata si în decontul de TVA din luna martie 2009.

Societatea a declarat in decontul de TVA din luna aprilie 2009, TVA colectata, înregistrata în jurnalul pentru vânzări din luna martie, astfel ca organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, pentru cele 31 zile întârziere conform prevederilor din art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea a emis catre SC T, factura pentru „avans”, fara TVA. Suma a fost înregistrata în contabilitate în contul 419 „Clienti creditor”, iar factura a fost stornată în luna decembrie 2009 cu factura. Având în vedere ca în luna noiembrie 2009 a fost emisă factura pentru avans, societatea avea obligatia înscrierii TVA colectata în factura potrivit prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au calculat pentru 31 zile întârziere, majorari de intarziere aferente sumei reprezentand TVA colectata, aferenta avansului pentru care a fost emisa factura (avans stornat în luna decembrie 2009) conform prevederilor din art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata.

In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate, din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

-TVA aferenta facturilor, emise de de SC V

Urmare a verificarii Declaratiei 394 aferent semestrului II 2008 furnizată de C.S.I.I. din cadrul D.G.F.P. Brasov, a rezultat ca S.C.V nu a declarat livrarile efectuate catre S.C. X si deci, nu a raportat TVA colectată.

In aceste conditii, D.G.F.P. Brasov-A.I.F a solicitat D.G.F.P.Iasi efectuarea unui control încrucisat la S.C. V cu privire la cele doua facturi de achizitie, respectiv:

-factura, reprezentând „c-val cf. contr. pt. Pachet utilaje scolare, Pachet utilaje Mecano-Energetic si Pachet utilaje depozite transporturi”, înregistrată în jurnalul pentru cumparari aferent trimestrului III 2008.

-factura, reprezentând „presa de forjat”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari aferent trimestrului IV 2008.

Cu adresa, D.G.F.P.Iasi, comunica faptul ca desi au fost depuse declaratiile privind obligatiile fiscale fata de bugetul de stat, inclusiv luna iunie 2009, rezulta ca SC V nu a raportat TVA colectata aferenta facturilor fiscale emise catre SC X.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor emise de SC V , pentru care furnizorul nu a colectat si declarat TVA bugetului de stat, in conformitate cu prevederile art.6 si 49 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si art.11 din Legeanr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA aferentă facturii emisa de S.C. H reprezentând: „cazan pentru încălzire si încărcator frontal”

-TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare „instalatie de irigat (...) doua bucati” achizitionate de la S.C. G.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor mai sus enumerate pe motiv ca societatea nu a facut dovada ca utilajele achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA aferenta facturii, înregistrata în jurnalul pentru cumparari din luna iunie 2009,, prin care a fost achizitionat „tanc linistire bere 4.000 l” pentru folosire in scop propriu(raspunsul la Notificare)

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta acestei facturi in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta facturii, înregistrata în jurnalul pentru cumparari aferent lunii iunie 2009.

Societatea a achizitionat de la S.C. G un numar de 4 autoturisme Logan.

TVA a fost respinsa la deducere in conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiilor( chei, taxe notariale, combustibil, aspiratoare,) inregistrate in jurnalul de cumparari pe baza de bonuri fiscale, fara a avea la baza documentele justificative prevazute de lege.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) , art.145<sup>1</sup> si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 46 alin. (1) si (2) la art. 146 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- TVA aferenta achizitiei de bunuri imobile de la S.C. G conform facturilor:

-reprezentand contravaloare „fânar, cladire atelier întretinere, grajd bovine (...) constructie vestiar grajd”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009, pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF, în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C.G.;

- reprezentand contravaloare „magazie unelte, clădire magazie, clădire sediu magazie, sopron acoperit, constructie magazie, clădire protocol”, înregistrata în jurnalul



pentru cumparari al lunii octombrie 2009 pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumpărare si Extrasul CF 105354 în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. G.

- pentru „clădire sediu F 5, magazie, fântână beton (...)”, înregistrată în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009 , pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. G ;

- pentru „baraca, depozit produse + birou, constructie magazie si vestiar, sopron + grajd, (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009, pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. X

- , pentru „baraca, depozit produse + birou, sopron + grajd, constructie magazie si vestiar, teren (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009 , pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. X.;

- pentru „clădire sediu fermă, constructie magazie, cladire grajd, gard de plasa, fântâna beton, teren (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009, pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. X.;

- , pentru „cladire magazin Bronzului si teren (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009, pentru care au fost prezentate: Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca proprietar S.C. X.

Analizand documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca la data inregistrarii in evidentele contabile a TVA deductibila aferenta facturilor mai sus enumerate, societatea nu a efectuat formalitatile de publicitate imobiliara. Pentru unele imobile publicitatea imobiliara s-a realizat ulterior, in luna martie 2010.

Astfel, pentru bunurile imobile achizitionate inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor mai sus enumerate pentru care societatea nu a efectuat transferul dreptului de proprietate de la S.C. G. la S.C. X, sau publicitatea imobiliara s-a efectuat ulterior perioadei verificate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art. 20, alin.(1) si art. 25, alin.(1) din Legea nr.7/1996 a cadastrului si publicitatii imobiliare, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.128, art.134<sup>1</sup> alin.(3) si 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru TVA stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit si accesorii stabilite suplimentar de plata, contestata de societate, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit si accesorii aferente.

Anul 2008

1.1. In ceea ce priveste cheltuiala cu descarcarea de gestiune respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si contestata de societate, mentionam:

In fapt, societatea a inregistrat in luna decembrie 2008, suma de ...lei, in contul 607"cheltuieli privind marfurile" prin Nota contabila prin articolul contabil :

607"Cheltuieli privind marfurile"=371"Marfuri"

Urmare a verificarii s-a constatat ca SC X a depus la A.F.P.Brasov, Declaratie rectificativa la declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008, prin care a majorat nivelul cheltuielilor din exploatare declarate initial, cu suma de... lei, diminuand profitul impozabil stabilit initial prin Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2008.

Din raspunsului la Nota explicativa , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dublat cheltuielile privind descarcarea de gestiune a marfurilor, vandute cu factura catre SC R.

Intrucat societatea nu a prezentat documente care sa justifice inregistrarea de doua ori pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de.. lei, cu descarcarea de gestiune a marfurilor vandute cu factura catre SC R, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile de exploatare cu care societatea contestatoare a majorat nivelul cheltuielilor de exploatare in Declaratia rectificativa la declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008.

In contestatia formulata, referitor la cheltuielile cu descarcarea de gestiune, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, societatea sustine ca in mod eronat a fost considerata ca nedeductibila fiscal aceasta cheltuiala, deoarece societatea a depus declaratie rectificativa prin care a modificat valoarea cheltuielilor deductibile fiscal.

Sustine faptul ca sumele deduse contabil au la baza documente contabile din care rezulta valoarea cheltuielilor deductibile si rectificarile facute si anexeaza in sustinere listingul refacut la utilajele vandute catre SC R si factura aferenta.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, care dispun:

-art.21 alin.(4) li.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,

*"(4) Urmatoarele 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 operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"*

-pct. 44 din HG 44/2004

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

-art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991

*"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un

document care sta la baza inregistrarii in contabilitate iar cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza un document justificativ sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Utilajele vandute cu factura catre SC R, la care face referire societatea contestatoare au fost descarcate din gestiune cu Nota contabila, prin articolul contabil :

607"Cheltuieli privind marfurile"=371"Marfuri"

Din sustinerile societatii contestatoare si nota contabila prezentata la dosarul contestatiei rezulta ca utilajele descarcate din gestiune au fost cuprinse in anexa "Descarcare de gestiune-Utilaje vandute catre R cu factura" ; utilajele descarcate din gestiune cu aceasta Nota contabila sunt:agregat electric, polizor dublu, polizor dublu, polizor dublu electric, cuptor camera, cuptor electric.

Din fisa contului contului 371"Marfuri" rezulta ca descarcarea din gestiune a marfurilor s-a efectuat la suma de... lei iar rulajul creditor al contului 371"Marfuri", la 31.12.2008, este de... lei.

Din balanta de verificare la 31.12.2008, existenta la dosarul contestatiei rezulta ca rulajul contului 607 "cheltuieli privind marfurile" este de... lei, care corespunde cu rulajul creditor al contului 371"Marfuri".

In Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008, formular 101, inregistrata la A.F.P.Brasov, societatea contestatoare a inregistrat la rubrica 2 "cheltuieli din exploatare" .

Cu adresa inregistrata la A.F.P.Brasov, societatea contestatoare depune Declaratie rectificativa la declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008, pe motiv ca au fost efectuate regularizari, majorand "cheltuielile din exploatare"(rubrica 2 din declaratie) .

In raspunsul la Nota explicativa, cu privire la majorarea cheltuielilor de exploatare, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

"S-a constatat ca la predarea situatiei si verificarea ulterioara a listei utilajelor care au fost descarcate nu corespundeau cu anexa facturii" si enumera utilajelor cuprinse in anexa "Descarcare de gestiune-Utilaje vandute catre R cu factura.

Analizand aceste documente se retine ca descarcarea de gestiune a marfurilor s-a efectuat conform Notei contabile prin articolul contabil :

607"Cheltuieli privind marfurile"=371"Marfuri" ,

bunurile in cauza fiind cuprinse in anexa "Descarcare de gestiune-Utilaje vandute catre R cu factura , dupa cum sustine si contestatoarea.

Din fisa contului 371"marfuri" respectiv creditul contului rezulta ca bunurile au fost scazute din gestiune in luna decembrie 2008, rulajul creditor al contului 371"marfuri" corespunde cu rulajul contului 607"cheltuieli privind marfurile" , conform balantei de verificare la 31.12.2008.

La dosarul contestatiei sau in timpul controlului nu au fost prezentate documente care sa justifice majorarea cheltuielilor de exploatare din declaratie , rezultand astfel ca societatea a dublat cheltuiala cu descarcarea de gestiune a marfurilor mai sus enumerate.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca depune in sustinere listingul refacut la utilajele vandute catreR si factura aferenta.

Verificand documentele prezentate in timpul controlului si anexate actului administrativ fiscal contestat se retine ca listingul cu utilaje prezentat la dosarul contestatiei este acelasi cu cel prezentat in timpul controlului si inregistrat in evidentele contabile ale societatii prin nota contabila.

Afirmatia contestatorei potrivit careia societatea a depus declaratie rectificativa prin care a modificat valoarea cheltuielilor deductibile fiscal nu poate fi retinuta in

solutionarea favorabila a contestatiei deoarece societatea contestatoare a rectificat declaratia de impozit pe profit pe anul 2008 prin majorarea cheltuielilor de exploatare fara a avea la baza documente justificative, diminuand astfel profitul impozabil cu aceasta suma si totodata impozitul pe profit pe anul 2008.

In fapt, prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008 (formular101), inregistrata la A.F.P.Brasov, societatea a declarat venituri din exploatare in valoare de... lei si cheltuieli din exploatare in valoare de ... lei iar prin Declaratia rectificativa depusa la, societatea a declarat venituri din exploatare in valoare de... lei si cheltuieli din exploatare, mai mari.

Astfel, sustinerile contestatoarei nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei, acestea nefiind intemeiate.

Avand in vedere faptul ca documentele si argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma reprezentand cheltuieli cu descarcarea de gestiune , dublu inregistrate.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata pe anul 2008 contestat de societate, precizam:

Prin inregistrarea, in Declaratia rectificativa la declaratia de impozit pe profit pe anul 2008, la rubrica 2 " cheltuieli de exploatare" a sumei fara a avea la baza documente justificative( suma fiind dublu inregistrata) , societatea contestatoare a diminuat profitul impozabil aferent anului 2008 cu aceasta suma si totodata impozitul pe profit aferent anului 2008.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins la deductibilitate cheltuiala, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au recalculat rezultatul fiscal la data de 31.12.2008, stabilind un profit impozabil suplimentar si un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2008, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 12 (dat in aplicarea art.19) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , care precizeaza:

-art.19

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

Norme metodologice:

*"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."*

aplicand cota de 16% potrivit art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, contestate de societate:

Din actul administrativ fiscal contestat rezulta ca pe perioada 26.01.2009-30.09.2010, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobânzi si penalitati întârziere potrivit prevederilor art. 119, 120 si 120 ^1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.119

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

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*

-art.120

*"(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.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

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

Din data de 01.07.2010, intra in vigoare O.G. nr.39/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care modifica art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura, astfel:

**"ART. 120**

***Dobânzi***

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

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

si se introduce art.120^1, care prevede:

***"Penalități de întârziere***

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Potrivit prevederilor legale enunțate, pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale, majorări de întârziere și dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența de plată și până la data stingerii acesteia inclusiv iar nivelul majorărilor de întârziere, dobânzilor și penalităților este cel prevăzut de lege pe fiecare perioadă fiscală.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată iar majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit de plată, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale"

#### Anul 2009

1.2. În ceea ce privește cheltuielile cu descarcarea de gestiune, considerată ca nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, menționăm:

Urmare a verificării s-a constatat că în luna octombrie 2009 societatea înregistrează în evidențele contabile vânzare construcții sere și solarii către S.C.G conform facturii, înregistrând operațiunea în evidențele contabile astfel:

411100002 = 7583 „iesire SC G”

și descarcarea din gestiune a activului:

6583 = 2112 „construcții”,

La factura de vânzare către S.C. G societatea a anexat un proces-verbal de dezmembrare și casare fără data și fără semnatura reprezentantului societății în care se menționează următoarele „am procedat la dezmembrarea, casarea și valorificarea ca deseuri de fier vechi de bunuri mobile utilaje și mijloace fixe conform anexă”.

În luna decembrie 2009, potrivit înregistrării din fișa contului 6583 „cheltuieli cu activele cedate”, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma cu explicația „construcții”, în baza Notei Contabile, prin articolul contabil:

6583 „cheltuieli cu activele cedate” = 212 "Cladiri" „construcții”

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat documente justificative privind înregistrarea pe cheltuieli de deductibile fiscal a sumei, astfel că cheltuiala cu descarcarea de gestiune a fost considerată ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2009.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in luna octombrie 2009,s-a inregistrat in evidentele contabile descarcarea de gestiune doar pentru o parte a activului Sere.

In luna decembrie 2009 s-a inregistrat cheltuielile cu descarcarea de gestiune pentru cealalta parte a activului (sere legumicole) , activ care a fost adus ca aport la capitalul social.

Cu factura s-a vandut o parte din activ , nefiind necesara incheierea unui proces verbal, operatiunea avand la baza factura.

Pentru valoarea de.. este anexat procesul verbal din luna decembrie 2009, bunurile fiind instrainate catre SC R si SC T conform fisei 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale", astfel ca nu poate fi vorba de o dublare a cheltuielilor cu descarcarea de gestiune a activului in cauza.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca societatea a inregistrat in luna decembrie 2009, prin Nota contabila in contul 6583"Cheltuieli cu activele cedate" suma cu mentiunea "constructii" prin articolul contabil:

6583 = 212 „constructii”

In vederea justificarii descarcarii din gestiune a mijloacelor fixe in cauza, in timpul controlului societatea a prezentat un proces-verbal de dezmembrare si casare fara data si fara semnatura reprezentantului societatii in care se mentioneaza urmatoarele „am procedat la dezmembrarea, casarea si valorificarea ca deseuri de fier vechi de bunuri mobile utilaje si mijloace fixe conform anexă.

Datorita faptului ca bunurile se dezmembreaza si se caseaza se scad din gestiune ca utilaje si mijloace fixe, cantitatea de deșeu rezultata va fi contabilizata si valorificata ca fier vechi”

Societatea nu prezinta anexa din care sa rezulte care mijloace fixe au fost casate si dezmembrate in vederea valorificarii ca fier vechi: in schimb pe exemplarul anexat a completat manual ca acestea reprezinta schelete fier si tevi.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca deseurile de fier vechi au fost valorificate catre SC R si SC T, conform fisei 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale", dar nu prezinta documente din care sa rezulte cele sustinute.

Se retine faptul ca societatea are ca obiect de activitate si "comert cu ridicata al deseurilor si resturilor" iar urmare a verificarii s-a constatat ca societatea contestatoare, pe perioada verificata a achizitionat utilaje si bunuri nefunctionale care au fost supuse dezmembrarii si valorificarii ca fier vechi, bunuri care au fost inregistrate in contul 371,,Marfuri".

Totodata organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile provenind din valorificarea fierului vechi au fost inregistrate in contul 703"venituri din vanzare produse reziduale" dar si in contul 707"venituri din vanzarea marfurilor" si de asemenea descarcarea din gestiune s-a efectuat prin contul 6583"Cheltuieli cu activele cedate" pentru produsele reziduale vandute si in contul 607 "cheltuieli privind marfurile" pentru marfurile vandute.

Astfel s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile , vanzarea de bunuri , prin articolele contabile:

- achizitia de utilaje nefunctionale in regim de taxare:

% = 401  
371  
4426

- operatiunea de dezmembrare:

607 = 371

346 = 711

-operatiunea de valorificare prin vânzare în regim de taxare inversă:

4111 = 703

Mentionam ca în timpul controlului, au fost prezentate organelor de inspectie fiscala o parte din facturile emise catre SC T in care, la denumirea produselor este inscrisa mentiunea"deseuri fier vechi" insa societatea nu a facut dovada ca aceste deseuri ar proveni din dezmembrarea „Sere”.Acele deseuri pot proveni si din dezmembrarea utilajelor achizitionate in vederea taierii si dezmembrarii.

Mai mult, analizand veniturile realizate din valorificarea produselor reziduale si venituri din vanzarea marfurilor (703 si 707) si cheltuielile cu descarcarea de gestiune a activelor cedate si marfurilor se retine ca veniturile inregistrate in evidentele contabile pe perioada octombrie-decembrie, sunt inferioare cheltuielilor cu descarcarea de gestiune a acestor bunuri, rezultand astfel ca cheltuielile nu au corespondent in venituri.

Afirmatia societatii contestatoare, referitoare la faptul că pentru suma de... RON au fost create veniturile aferente, înregistrate în contul 703, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din analiza conturilor de venituri si cheltuieli rezulta contrariul, in contul 703 fiind inregistrate veniturile din vanzarea utilajelor si bunurilor nefunctionale, achizitionate si ulterior revandute.

Totodata, cheltuielile cu descarcarea de gestiune a activului in cauza nu sunt justificate cu documente.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala "*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si oricaror cereri adresate organului fiscal*"

iar la art.206 din acelasi act normativ se specifica in mod clar ca:

*"(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:*

*d) dovezile pe care se întemeiază;"*

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare, neanalizate de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate nu sunt de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntate, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate iar cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza un document justificativ sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

In consecinta cheltuiala cu descarcarea de gestiune pentru care societatea nu a prezentat documente justificative si care nu are corespondent in venituri este nedeductibila fiscal, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la acest capat de cerere.



1.3. Cu privire la cheltuielile cu amortizarea incarcatorului frontal , considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, precizam:

Societatea a achizitionat de la S.C. H, cu factura, un cazan pentru incalzire si un incarcator frontal, utilaje ce au fost inregistrate in contabilitate in contul 2131 „echipamente tehnologice”.

In vederea stabilirii starii de fapt, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii cu privire la necesitatea achizitionarii acestor utilaje.

In raspunsul la Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii sustine ca incarcatorul este utilizat pentru manipularea legumelor si deseurilor.

Din evidentele contabile ale societatii rezulta ca societatea nu a inregistrat venituri aferente unor activitatii legate de cultivarea sau comercializarea legumelor, iar cu privire la manipularea deseurilor tot agentul economic sustine, prin raspunsul la intrebare din aceeasi Nota explicativa, ca dezmembrarea si incarcarea utilajelor cade in sarcina cumparatorului, ceea ce confirma faptul ca utilajul nu este utilizat pentru activitati constand in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, societatea, amortizeaza integral incarcatorul frontal, inregistrand o cheltuiala cu amortizarea, care a fost considerata ca nedeductibila fiscal.

In contestatia formulata societatea sustine ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in realizarea obiectului de activitate , respectiv Comert cu ridicata al deseurilor si resturilor metalice si nemetalice si Sere.

Cu privire la afirmatia organului de control ca "incalcatorul a fost amortizat complet conform Registrului imobilizarilor" , societatea contestatoare sustine ca acest bun nu a fost amortizat integral, din rulajul contului 681 aferente anului 2009 nu rezulta inregistrarea sumei pe cheltuieli.

Analizand balanta de verificare, existenta in copie la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In contul 2131 "Echipamente tehnologice(masini, utilaje)" sunt inregistrate urmatoarele mijloace fixe:

- cazan pentru incalzire
- incarcator frontal

Rulajul contului 681"cheltuieli cu amortizarea" la 31.12.2009 este de.... lei, conform Balantei de verificare si fisei contului 681, iar in rulajul contului 681 nu a fost inregistrata aceasta suma.

In concluzie, societatea nu a inregistrat cheltuieli cu amortizarea utilajului "incarcator frontal" .

La pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica:

*"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."*

In speta, din documentele existente la dosarul contestatiei , se retine ca suma nu a fost inregistrata in contabilitatea contribuabilului ca reprezentand cheltuiala deductibile cu amortizarea, astfel ca nu se pune problema deductibilitatii acestei cheltuieli.

Avand in vedere societatea nu a inregistrat in evidentele contabile amortizarea mijlocului mix "incarcator frontal" si totodata cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix in cauza( contul 2813 si contul 681) cum sustine organul de inspectie fiscala, se va admite contestatia cu privire la suma de... lei, contestata de societate.

1.4.Referitor la cheltuielile cu combustibilul considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, precizam:

In fapt, in lunile noiembrie si decembrie 2009 societatea a inregistrat in contul 6022 „cheltuieli privind combustibilul” suma, reprezentând achizitiile de combustibil.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului."*

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile cu combustibilul considerate ca deductibile fiscal reprezinta combustibil GPL neutilizat la autoturismele Dacia Logan ci la utilajele cu care societatea taie fier vechi pentru valorificare, in vederea realizarii obiectului de activitate.

Sustine totodata ca, autoturismele Dacia Logan, la care face referire organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, nu functioneaza cu combustibil GPL, astfel ca in mod gresit a fost considerata ca nedeductibila fiscal cheltuiala cu combustibilul necesar functionarii utilajelor de taiere a fierului vechi.

Analizand balanta de verificare si Registrul imobiliarilor se retine faptul ca, in contul 2131 "Echipamente tehnologice(masini, utilaje)"sunt inregistrate urmatoarele mijloace fixe:

- cazan pentru incalzire
- incarcator frontal

Dupa cum am precizat la pct.1.3 din prezenta deciziei, utilajul "incarcator frontal" nu a fost utilizat pentru realizarea de operatiuni taxabile, astfel ca societatea nu putea inregistra cheltuieli cu combustibilul.

Mai mult , societatea contestatoare nu a facut dovada ca are angajata o persoana calificata in domeniu respectiv persoana care sa manevreze acest utilaj.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia asociatii societatii lucreaza pe acest utilaj , in beneficiul societatii, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente doveditoare.

Totodata, aceasta afirmatie este contrazisa de raspunsul reprezentantului legal la Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala , unde se mentioneaza faptul ca dezmembrarea si încarcarea utilajelor cade în sarcina cumparatorului, ceea ce confirma faptul ca utilajul nu este utilizat pentru activitatea societatii.

In conditiile in care s-a demonstrat ca utilajul nu a fost utilizat in scopul obtinerii de venituri impozabile, cheltuielile cu combustibilul nu se justifica.

In consecinta se vor mentine ca legale constatari organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la aceste cheltuieli.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2009, contestat de societate, mentionam:

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a admis contestatia pentru suma de... lei, in conformitate cu prevederile art.17 si 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se va recalcula profitul impozabil si totodata impozitul pe profit 2009.

In consecinta, se va admite partial contestatia petentei cu privire la impozitul pe profit in valoare de... lei si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de... lei.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, contestate de societate, precizam ca acestea au fost calculate conform prevederilor art. 119, art.120 si art.120 ^1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a admis partial contestatia cu privire la impozitul pe profit aferent anul 2009, urmeaza a se admite contestatia si cu privire la accesoriile aferente.

De asemenea se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la accesoriile reprezentand majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2009.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si contestata de societate, precizam:

Din actul administrativ fiscal contestat si raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA de plata a fost stabilita prin colectarea suplimentara a TVA si respingerea la deducere a TVA.

2.1.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar, contestata de societate, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare care a instrainat utilaje, echipamente, masini nefunctionale sub denumirea de deseuri reciclabile avea obligatia de a colecta TVA aferenta veniturilor realizate din valorificarea acestor bunuri .**

In fapt, s-a constatat ca societatea a înregistrat venituri din vanzarea de fier vechi si deseuri de fier facturate catre SC S, SC R, SC I si SC T, venituri ce au fost înregistrate în contul 703 „venituri din vânzarea produselor reziduale”.

Totodata s-a constatata ca, initial, societatea a emis catre SC S factura pentru livrarea de „utilaje provenite din casari conform contractului” , factura ce a fost stornata cu facturile:

Societatea contestatoare a refacturat bunurile ca reprezentand fier vechi si deseuri de fier si a aplicat masurile de simplificare in sensul taxarii inverse din punct de vedere a TVA.

Din analiza documentelor prezentate si a informatiilor furnizate organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat utilaje în regim de taxare deducând TVA aferenta achizitiei.Ulterior a vandut utilajele ca deseuri în regim de taxare inversa, fara a inregistra in evidentele contabile operatiunea de dezmembrare a utilajelor si cheltuielile aferente acestei operatiuni.

În conditiile în care utilajele au intrat în regim de taxare si nu a avut loc nici un proces de transformare prin dezmembrare a utilajelor, organele de inspectie fiscala au procedat la reîncadrarea tranzactiilor efectuate, in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au colectat TVA aferenta vanzarilor de utilaje provenite din casari prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra veniturilor respective conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, societatea contestatoarea sustine ca verificarea societatii din punct de vedere a TVA s-a realizat pe perioada martie 2008-decembrie 2009, astfel ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a colectat TVA asupra sumei inregistrata in contul 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale" in conditiile in care legea prevede taxarea inversa in cazul vanzarii de fier vechi.

Societatea contestatoare sustine ca intre SC X si SC S a fost incheiat Contractul de vanzare -cumparare utilaje.

Dupa livrarea marfii catre SC S, intrucat acestea erau nefunctionale, s-a decis de comun acord stornarea facturilor si restituirea bunurilor pentru a fi vandute ca fier vechi; nefunctionalitatea impunea casarea, motiv pentru care a fost intocmit Actul aditional la Contractul de vanzare -cumparare utilaje.

Prin acest act aditional s-a convenit ca utilajele casate sa nu mai fie comercializate ca si utilaje ci sa fie valorificate ca deseuri feroase si neferoase.

Motivatii contestatoarei nu pot retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele considerente:

In speta, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, care prevede:

*"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."*

Potrivit prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*"(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;"*

Potrivit prevederilor legale enuntate exigibilitatea taxei pe valoarea daugata intervine la data livrarii bunurilor sau prestarii serviciilor cu exceptiile prevazute de lege.

In cazul livrarii de deseuri si materiale rezultate din valorificarea acestora, astfel cum acestea sunt definite de OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deeurilor industriale reciclabile, se aplica masurile de simplificare in sensul taxarii inverse din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

Societatea contestatoare achizitioneaza utilaje nefunctionale conform facturilor existente in copie la dosarul contestatiei, pentru care deduce TVA , inregistrandu-le in evidentele contabile prin articolul contabil;

      %=                  401"furnizori"  
371"Marfuri"  
4426"TVA deductibila"

Ulterior, societatea livreaza catre SC S, SC R conform facturilor si anexelor la facturi, echipamente, utilaje si masini nefunctionale, aplica masurile simplificate (taxare inversa), inregistrand operatiunea in evidentele contabile prin articolul contabil:

4111"Clienti"=703"Venituri din vanzarea produselor reziduale"

Societatea inregistreaza in evidentele contabile scriptic si operatiunea de dezmembrare a utilajelor achizitionate prin articolul contabil:

607=371

346=711, dar faptic operatiunea nu se realizeaza deoarece societatea nu are angajati si nu inregistreaza cheltuieli cu operatiunile de dezmembrare a utilajelor si echipamentelor valorificate ca si deseuri reciclabile;mai mult prin raspunsul la nota explicativa, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca dezmembrarea si incarcarea utilajelor cade in sarcina cumparatorului.

Analizand facturile de achizitie si facturile de livrare respectiv anexele aferente acestora se retine ca utilajele, masinile, echipamentele achizitionate sunt livrate catre unitatile de colectare a deeurilor in aceeasi stare, in cadrul societatii nevand loc un proces de dezmembrare, transformare, sortare, taiere, balotare a utilajelor achizitionate.

In ceea ce priveste factura pentru livrarea de „utilaje provenite din casari conform contractului catre SC S care ulterior a fost stornata cu facturile.., pentru a fi facturate ca si deseuri reciclabile, aplicand masurile de simplificare in sensul taxarii inverse din punct de vedere al TVA.

Contractul de vanzare cumparare, incheiat intre SC X in calitate de vanzatoare si SC S in calitate de cumparatoare, are ca obiect:

"art.2:

Cumparatorul accepta sa cumpere si sa preia in totalitate iar vanzatorul sa vanda si sa livreze ..tone utilaje provenite din casari denumite in continuare marfa".

Potrivit art.3"Durata contractului" :Contractul este valabil din data de , putand fi prelungit cu acordul partilor.

"Livrarea utilajelor se va face la depozitul cumparatorului din Brasov pana cel tarziu la data de ..."

Iar "Valoarea totala a contractului este de...+TVA

Prin Actul aditional la Contractul de vanzare cumparare, partile au convenit modificarea contractului dupa cum urmeaza:

art.2"obiectul contractului"

2.1.Cumparatorul accepta sa cumpere si sa preia in totalitate iar vanzatorul sa vanda si sa livreze deseuri metalice feroase si neferoase, denumite in continuare marfa.

Art.3"Durata contractului" se modifica :Contractul este valabil din data de, putand fi prelungit cu acordul partilor.

Art.4 "Livreaa utilajelor se va face la depozitul cumparatorului din Brasov pana cel tarziu la data de...."

Art.5 Pretul si modalitatile de plata" va avea urmatorul continut:

5.1.Pretul deseurilor vor fi convenite de comun acord de partile contractante, in functie de evolutia pietei si se vor regasi in facturile fiscale emise de vanzator.

5.2.Valoarea totala a contractului este de... ron.

5.3.Plata se va efectua dupa semnarea contractului, prin virament bancar cu ordin de plata si/sau bilete la ordin pana la ..".

Obiectul Actul aditional la Contractul de vanzare cumparare il constituie vanzarea de deseuri feroase si neferoase.

Pentru a fi incadrate in categoria deseuri bunurile trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute de O.U.G. nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, care la Anexa 2, defineste termenii specifici din ordonanta, astfel:

*"Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze.*

*Colectare - strângerea, sortarea și/sau regruparea (depozitarea temporară) a deșeurilor în vederea transportării lor spre valorificare*

*Valorificare - orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, mărunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau altă operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării."*

*Reciclare - operațiunea de reprelucrare într-un proces de producție a deșeurilor industriale pentru a fi reutilizate în scopul inițial sau pentru alte scopuri.*

Potrivit art.5 din O.U.G. nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile:

*"Deținătorii de deșeuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligați să asigure strângerea, sortarea și depozitarea temporară a acestora, cu respectarea normelor de protecție a mediului și a sănătății populației, precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin:*

*a) reutilizarea în propriile procese de producție;*

*b) valorificarea, cu respectarea prevederilor art. 8, și comercializarea materiilor prime secundare și, respectiv, a produselor reutilizabile obținute prin reciclare;*

*c) predarea către agenții economici specializați, autorizați pentru valorificare, a deșeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență."*

In cadrul legal enuntat sunt definiti termenii "deșeu" , "colectare" , "valorificare" , "reciclare"

Societatea nu a facut dovada ca bunurile achizitionate de la societatile comerciale furnizoare (SC M), pentru care a inregistrat in jurnalul de cumparari TVA deductibila si care ulterior, au fost comercializate ca fier vechi , deseuri fier catre unitati specializate de reciclare a deseurilor industriale pentru care a aplicat masurile de simplificare au fost supuse unor operatiuni de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, maruntire, presare, balotare, topire-turnare, pretratate, amestec sau alta operatiune care determina schimbarea naturii sau a compozitiei bunurilor, astfel incat acestea sa poata fi incadrate in categoria deseuri feroase si neferoase.

Analizand facturile de achizitie a bunurilor nefunctionale se retine faptul ca, societatea contestatoare a achizitionat spre exemplu autogunoiera cu container, automacara, electrocar, electrostivitor, generator sudura masina de rectificat, polizor, strung, motoare.

Societatea, in evidentele contabile inregistreaza doar scriptic operatiunea de dezmembrare a utilajelor nefunctionale achizitionate in conditiile in care nu are angajati direct productivi si nu inregistreaza cheltuieli cu prestarea de servicii privind valorificarea utilajelor industriale casate.

Ulterior societatea contestatoare, comercializeaza bunurile nefunctionale, achizitionate in regim de taxare, catre unitati specializate in comercializarea deseurilor reciclabile (R, S) cu facturi avand inscrisa mentiunea "deseuri fier vechi, deseuri motoare" aplicand masurile de simplificare in sensul taxarii inverse din punct de vedere al TVA. Facturile de comercializare a "deseurilor de fier vechi" sunt insotite de anexe in care sunt enumerate bunurile care fac obiectul facturilor in cauza, si anume: spre exemplu autogunoiera cu container, automacara, electrocar, electrostivitor, generator sudura masina de rectificat, polizor, strung, motoare.

Mai mult, bunurile nefunctionale care au facut obiectul comercializarii au fost inregistrate la data achizitiei in contul 371 "Marfuri" iar descarcarea de gestiune s-a realizat prin debitarea contului 607 "Cheltuieli privind marfurile" astfel ca inregistrarea veniturilor din valorificarea marfurilor in contul 703 "Venituri din vanzarea produselor reziduale" nu este corecta in conditiile in care au fost comercializate marfuri (utilaje casate) , iar veniturile provenind din comercializarea marfurilor se inregistreaza in contul 707 "Venituri din vanzarea marfurilor".

Se retine faptul ca, bunurile nefunctionale achizitionate de la diversi furnizori au fost comercializate in aceeasi stare, fara a avea loc operatiuni de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, maruntire, presare, balotare, topire-turnare, pretratate, amestec sau alta operatiune **care determina schimbarea naturii sau a compozitiei bunurilor.**

In raspunsul la Nota explicativa (intrebarea nr.3), societatea contestatoare recunoste faptul ca bunurile care fac obiectul facturii au fost vandute catre SC S ca utilaje nefunctionale conform contractului" iar prin raspunsul la intrebarea nr.12 din Nota explicativa specifica faptul ca "dezmembrarea si incarcarea cade in sarcina cumparatorului".

**Potrivit prevederilor art.160 alin(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, bunurile pentru care se aplica masurile de simplificare, in sensul taxarii inverse din punct de vedere al TVA, sunt deseurile si materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, asa cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare.**

In anexa 1 la Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, sunt enumerate grupele de deseuri industriale reciclabile si anume:

*"Deșeuri metalice feroase*

*Deșeuri metalice neferoase*

*Deșeuri de hârtii-cartoane*

*Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)*

*Deșeuri de mase plastice*

*Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)*

*Deșeuri textile"*

iar valorificarea, conform definitiei, presupune orice operatiune de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, maruntire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau alta operatiune care determina schimbarea naturii sau a compozitiei, efectuata asupra unui deseu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizarii.

Astfel, in conditiile in care utilajele au fost achizitionate in regim de taxare si nu a avut loc niciun proces de transformare a utilajelor din care sa rezulte ca au fost comercializate deseuri si resturi de materiale feroase si neferoase, materii prime secundare rezultate din valorificarea utilajelor nefunctionale, asa cum sunt definite in "anexa 1" din OUG nr.16/2001, **livrarea bunurilor in cauza, nu poate avea loc decat in regim de taxare.**

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prelevantei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil.

In acest spirit, **o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.**

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor din vanzarilor de bunuri nefunctionale, inregistrate in contul 703"Venituri din vanzarea produselor reziduale" conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata , societatea sustine ca, constatarile organul de control sunt contrazise de inscrisuri care atesta fiecare operatiune in parte si ce reprezinta aceste vanzari, dar nu prezinta documentele care sa dovedeasca contrariul acest lucru iar anexele la facturi cuprind **lista utilajelor vandute.**



De asemenea, sustinerile petentei din contestatie sunt contradictorii, pe de o parte petenta sustine ca partile au decis de comun acord stornarea facturilor si pe de alta parte sustine ca SC S a refuzat primirea lor.

Petenta nu face dovada refuzului de primire a utilajelor casate, nu face dovada returului utilajelor, astfel cum sustine in contestatie.

Facturile reprezentand contravaloare "deseuri fier vechi conform anexei, deseuri motoare" emise de societatea contestatoare catre unitatile specializate in colectarea de deseuri reciclabile, existente in copie la dosarul contestatiei, nu reflecta fidel operatiunea in cauza. In cadrul societatii nu a avut loc un proces de dezmembrare, de transformare a utilajelor în deseuri iar societatea nu detine documente care sa justifice facturarea contravalorii "deseuri fier vechi", respectiv procese verbale de declarare a unor bunuri materiale, fise de magazie, avize de insotire a deseurilor reciclabile din incinta unitatii.

Mai mult, in contestatia formulata si raspunsul la Notele explicative, reprezentantul legal al societatii recunoaste ca dezmembrarea utilajelor nefunctionale si transformarea acestora in deseuri s-a realizat de catre client, dupa realizarea livrarii.

De asemenea, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia prin Actul aditional la Contractul incheiat cu SC S , s-a convenit la stornarea facturii reprezentand contravaloare utilaje si vanzarea acestora ca deseuri nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca a livrat catre aceasta societate deseuri asa cum sunt definite in OUG nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile si pentru a se putea aplica prevederile art.160 "Masuri de simplificare" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta, este vorba de o livrare de bunuri nefunctionale in conditiile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntat, operatiune care in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Cod este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata :

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operatiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

cota de TVA fiind de 19 % conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar societatea contestatoarea avea obligatia de a emite factura cu TVA.

In consecinta se va respinge contestatia petentei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale masurile impuse de organele de inspectie fiscala in sensul colectarii suplimentare a TVA asupra veniturilor realizate din comercializarea utilajelor, echipamentelor, masinilor nefunctionale achizitionate in regim normal de taxare si marfuri care nu se incadreaza in definitia "deseu" .

2.2.In ceea ce priveste TVA colectata asupra facturii de avans, contestata de societate, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, in luna noiembrie 2009 societatea a emis catre SC T, factura pentru „avans”, fara TVA.Sumă a fost înregistrata în contabilitate, în contul 419 „Clienti creditor”, iar factura a fost stornata în luna decembrie cu factura...

Având în vedere ca în luna noiembrie a fost emisa factura pentru avans, societatea avea obligatia înscrierii TVA colectata în factura potrivit prevederilor art.

134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;"*

Deoarece societatea contestatoare nu a emis factura conform prevederilor legale si nu a colectat TVA aferenta avansului, organele de inspectie fiscala au calculat pentru 31 zile întârziere, majorari de intarziere aferente TVA colectata pentru avansul facturat( avans stornat în luna decembrie) conform prevederilor din art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca s-a facturat avans la deseuri fier vechi catre SC T pentru care se aplica taxarea inversa.

Afirmatia contestatoarei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece, dupa cum anterior s-a prezentat, societatea nu a livrat bunuri pentru care sa poata fi aplicabile masurile simplificate; mai mult masurile de simplificare (taxarea inversa) prevazute la art.160 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, nu se regasesc in exceptiile prevazute de articolul de lege mai sus enuntat(avansuri aferente importului si TVA aferenta importului, operatiuni scutite sau neimpozabile).

Prin urmare, organele de inspectie fiscala in mod legal, au stabilit accesorii pentru 31 zile aferente TVA colectata suplimentar asupra avansurilor facturate in luna noiembrie si stornate in luna decembrie, astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

**2.3. In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestata de societate, D.G.F.P.Brasov este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor emise de SC V in conditiile in care nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la furnizorul de bunuri.**

In fapt, societatea contestatoare a achizitionat bunuri de la SC V si anume:

-factura reprezentând „c-val cf. contr. pt. Pachet utilaje scularie, Pachet utilaje Mecano-Energetic si Pachet utilaje depozite transporturi”, înregistrată în jurnalul pentru cumparari aferent trimestrului III 2008

-factura reprezentând „presa de forjat”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari aferent trimestrului IV 2008 la pozitia.

Urmare a verificarii Declaratiei 394 aferent semestrului II 2008 furnizatã de C.S.I.I. din cadrul D.G.F.P. Brasov, a rezultat ca S.C. V. nu a declarat livrarile efectuate catre S.C. X si deci, nu a raportat TVA colectatã .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, D.G.F.P. Brasov-A.I.F. a solicitat D.G.F.P.Iasi efectuarea unui control încrucisat la S.C. V., cu privire la modul de inregistrare in evidentele contabile a acestei societati a facturilor in jurnalele de vanzari, in deconturile de TVA si daca a platit bugetului de stat TVA aferenta acestor facturi precum si daca societatea este autorizata sa factureze operatiunile consemnate in aceste facturi.

D.G.F.P.Iasi, comunica faptul ca desi au fost depuse declaratiile privind obligatiile fiscale fata de bugetul de stat, inclusiv luna iunie 2009, rezulta ca V nu a raportat TVA colectata aferenta facturilor fiscale emise catre X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor emise de SC V , pentru care furnizorul nu a colectat si declarat TVA bugetului de stat, in conformitate cu prevederile art.6 si 49 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata SC X sustine ca nu poate fi raspunzatoare pentru neplata TVA datorata de SC V catre D.G.F.P.Iasi.

Considera ca, suma facturata de SC V poate fi dedusa de societate, neavand nicio relevanta faptul ca aceasta nu a fost declarata si platita bugetului de stat de catre furnizorul de bunuri.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

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

-art.134<sup>1</sup>

***“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.***

-art. 134<sup>2</sup>

***“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

***(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

***(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:***

***a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”***

-art.145

***“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit prevederilor legale în speta , o persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei în condițiile în care achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile și deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Pentru a dovedi că bunurile sunt utilizate, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că acestea au fost livrate efectiv de către furnizor și sunt necesare utilizării în folosul operațiilor taxabile ale societății.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004, legiuitorul reglementează la punctul 46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal și anume:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și anume:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;[...]*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:[...]*

*o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;*

*p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de **o alta persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, cu exemplarul original al facturii care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Prin urmare, poate fi dedusă numai taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele care îndeplinesc cerințele prevăzute în legislație, menționată mai sus, în vigoare pe perioada derulării operațiunilor respective.

Totodată, pentru a determina starea de fapt fiscală, potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală :

*"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."*

iar la art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

*"(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului."*

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

*"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop*

*economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala, au solicitat D.G.F.P.Iasi efectuarea unui control încrucisat la S.C. V cu privire la modul de inregistrare in evidentele contabile a acestei societati a facturilor, in jurnalele de vanzari, in deconturile de TVA si daca a platit bugetului de stat TVA aferenta acestor facturi precum si daca societatea este autorizata sa factureze operatiunile consemnate in aceste facturi.

D.G.F.P.Iasi, comunica faptul ca s-a procedat, in conformitate cu prevederile art.50 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, la transmiterea de invitatii la sediul social al societatii prin care s-a solicitat prezenta contribuabilului S.C. V pentru a da informatii si lamuriri necesare in vederea stabilirii starii de fapt.

Insa, contribuabilul nu s-a prezentat la sediul organului fiscal in vederea desfasurarii controlului, desi invitatiile au fost confirmate de primire.

Mai precizeaza ca, S.C. V a depus declaratiile privind obligatiile fiscale fata de bugetul statului si fata de bugetele fondurilor speciale pana in luna iunie 2009, inclusiv.

D.G.F.P.Iasi, comunica faptul ca desi au fost depuse declaratiile privind obligatiile fiscale fata de bugetul de stat, inclusiv luna iunie 2009, **din analiza acestor declaratii rezulta ca SC V nu a raportat TVA colectata aferenta facturilor fiscale emise catre SC X.**

**Totodata s-a constatat ca S.C. V nu a declarat livrarile efectuate catre S.C. X in Declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (394) aferenta semestrului II 2008 si nici ulterior.**

Se retine astfel ca, S.C. V nu a inregistrat in jurnalul de vanzari si evidentele contabile si nu a declarat TVA colectata aferenta facturilor emise catre SC X.

Prin urmare, furnizorul bunurilor nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata la momentul la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea acesteia in conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum am precizat si mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de exigibilitatea taxei iar intrucat indeplinirea acesteia nu a putut fi dovedita pe considerentul ca furnizorul de bunuri nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata dupa cum rezulta din documentele mai sus prezentate, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S.C. V nu a luat nastere.

Totodata, operatiunea realizata in baza facturilor poate fi considerata ca neavand la baza un document justificativ.

Referitor la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor justificative la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

*“(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Pct.152 alin.(3) din OMF nr.1752/2005 privind pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevede:

*“(3) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operatiune*

*economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

În condițiile în care furnizorul V nu a putut fi contactat, nu a înregistrat în evidențele contabile facturile, nu a declarat în decontul de TVA operațiunea consemnată în aceste facturi, facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile cerute de Legea nr.82/1991 spre a fi considerate document justificativ care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate.

Potrivit legii fiscale înscririle care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea TVA.

În același sens sunt și dispozițiile Deciziei nr.V a Înaltei Curți de Casație și Justiție din 15.01.2007.

În acest context legal, ținând cont de faptul că facturile în cauză au fost emise de o societate care nu a evidențiat în Decontul de TVA și Declarația informativă privind livrarile/ prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României (394 și totodată nu a declarat TVA colectată aferentă facturilor emise se reține că aceste facturi nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință societatea contestatoare nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea din următoarele considerente:

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul și colectarea, cota de TVA se aplică la pretul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a evita efectul cumulativ al impozitării în cascada, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

**Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului sau, ea acționează în contul statului, caruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.**

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Ori, în raport de situația de fapt prezentată anterior, furnizorul S.C.V nu a colectat TVA aferentă facturilor nu a declarat TVA prin Decont de TVA, nu a făcut plata către bugetul statului și în consecință nu se poate porni de la premiza că acesta a colectat și achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la disarul contestației se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise de S.C. V în condițiile în care acestea nu au fost înregistrate în evidențele contabile ale furnizorului și taxa pe

valoarea adaugata nu a fost declarata bugetului de stat la data la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea.

Afirmatiile contestatoarei referitoare la modalitatea de plata a acestor facturi catre S.C. V. nu au relevanta in speta.

La finalul lunii august ,S.C. X înregistrează obligatie de plata neachitata . Pentru suma respectiva societatea prezinta un „proces-verbal de predare primire BO” încheiat între S.C. X.-predator si S.C. V.-primitor, în care sunt înscrise bilete la ordin-BRDE pentru plata la factura. In decembrie acestea nu au fost decontate, valoarea acestora se regaseste în contul 462 „creditori diversi” .

Precizam ca, in adresa emisa de Administratia Finantelor Publice, se specifica faptul ca S.C. V a fost inregistrata ca platitor de TVA iar incepand cu data de 11.06.2009, societatea figureaza ca inactiva, in conformitate cu O.G. nr.819/2009.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea furnizoare de bunuri nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S.C. V nu a luat nastere, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de SC X, ca neintemeiata cu privire la TVA deductibila.

2.4.In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei de bunuri imobile, respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.F.P.Brasov-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor de achizitii bunuri imobile, in conditiile in care nu a fost transferat dreptul de proprietate de la vanzator la cumparator.**

In fapt, societatea contestatoare, pe perioada verificata , a achizitionat bunuri imobile, inregistrate in evidentele contabile in baza urmatoarelor facturi:

-Factura reprezentand contravaloare „fânar, cladire atelier întretinere, grajd bovine (...) constructie vestiar grajd”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.

-Factura reprezentand contravaloare „magazie unelte, clădire magazie, clădire sediu magazie, sopron acoperit, construcție magazie, clădire protocol”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.

-Factura , pentru „clădire sediu F 5, magazie, fântână beton (...)”, înregistrată în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009 .

In vederea justificarii inregistrarii in evidentele contabile a TVA deductibila societatea contestatoare a prezentat in timpul controlului Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare. Societatea contestatoare a prezentat si Extrasul CF în care la punctul B este înscris **ca proprietar S.C. G. ;**

Totodata s-a constatat ca societatea a achizitionat bunuri imobile care au fost inregistrate in evidentele contabile in baza urmatoarelor facturi:

-Factura reprezentand contravaloare „baraca, depozit produse + birou, constructie magazie si vestiar, sopron + grajd, (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.

-Factura reprezentand contravaloare „baraca, depozit produse + birou, sopron + grajd, constructie magazie si vestiar, teren (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.



Facturile mai sus enumerate au fost emise de S.C. G in baza Contractul de vânzare-cumparare incheiat intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare.

In vederea justificarii deductibilitatii TVA, societatea contestatoare a prezentat Contractul de vanzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B **este înscris ca proprietar S.C. X;**

In baza Contractului de vânzare-cumparare incheiat intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare, S.C. G a emis factura reprezentand contravaloare „cladire sediu ferma, constructie magazie, cladire grajd, gard de plasa, fantana beton, teren (...)”, înregistrata în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.

In vederea justificarii deductibilitatii TVA, societatea contestatoare a prezentat Contractul de vanzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris **ca proprietar S.C. X.;**

In baza Contractul de vânzare-cumparare intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare, S.C. G a emis factura reprezentand contravaloare „cladire magazin Bronzului si teren (...)”.

Societatea contestatoare a inregistrat factura in evidentele contabile in luna octombrie 2009 si a înregistrat TVA deductibila, în jurnalul pentru cumparari al lunii octombrie 2009.

In vederea justificarii dreptului de deducere societatea a prezentat Contractul de vânzare-cumparare si Extrasul CF în care la punctul B este înscris ca **proprietar S.C. X.**

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, la data inregistrarii in evidentele contabile (luna octombrie 2009) a facturilor mai sus enumerate precum si a TVA deductibila aferenta acestora, societatea contestatoare nu era proprietara imobilelor mai sus enumerate, aceasta neefectuand formalitatile de publicitate imobiliata.

Din documentele prezentate in timpul controlului s-a constatat ca pentru imobile inregistrate in evidentele contabile conform facturilor in baza carora s-a dedus TVA, publicitatea imobiliara s-a realizat in luna martie 2010.

Pentru imobilele inregistrate in evidentele contabile conform facturilor nu s-a efectuat transferul dreptului de proprietate de la S.C. G. la S.C. X

Pentru bunurile imobile achizitionate, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor mai sus enumerate pentru care societatea nu a efectuat transferul dreptului de proprietate de la S.C. G. la S.C. X, sau publicitatea imobiliara s-a efectuat ulterior perioadei verificate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art. 20, alin.(1) si art. 25, alin.(1) din Legea nr.7/1996 a cadastrului si publicitatii imobiliare, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.128, art.134<sup>1</sup> alin.(3) si 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca imobilele achizitionate de SC X la momentul cumpararii erau grevate de sarcini iar inscrierea dreptului de proprietate in cartea funciara a fost conditionata de solutionarea unor litigii aflate pe rolul Judecatoriei Brasov.

Dupa solutionarea litigiilor in cauza s-au efectuat demersurile de intabulare in cartea funciara, constructiile achizitionate fiind inscrise in CF in luna martie 2010.

Totodata, societatea contestatoare considera ca proprietatea a fost transferata de plin drept de la vanzator la cumparator la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare iar operatiunea trebuia inregistrata in evidentele contabile la acea data, societatea avand obligatia de a declara si plati taxele si impozitele datorate bugetului local.

Sustine de asemenea ca, textele de lege invocate de organele de inspectie fiscala nu inlatura deductibilitatea TVA aferenta operatiunilor de vanzare-cumparare. Organul de control trebuie sa analizeze realitatea operatiunilor exclusiv in raport cu inscrisurile contabile iar principiile de drept civil aplicabile in materia opozabilitatii inscrierilor de carte funciara ii sunt aplicabile D.G.F.P.Brasov doar ca tert participant la circuitul civil si nici intru-un caz ca organ colector de taxe si impozite rezultate din operatiuni comerciale relevante in contabilitate.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128, art.134<sup>1</sup> alin.(3) si 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in octombrie 2009, care dispun:

-art.128

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

-art.134<sup>1</sup>

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”*

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus mentionate, se retine ca orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata pentru bunurile care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate.

Totodata, **se retine ca in cazul livrării de bunuri imobile data livrării, respectiv data la care se emite factura si intervine exigibilitatea taxei, este data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.**

In ceea ce ce priveste dreptul de proprietate asupra unui imobil , la art.20 si art.25 si art.33 din Legea cadastrului si publicitatii imobiliare nr.7/1996, se prevede:

-art.20

*"(1) Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil."*

-art.25

*"(1) Înscrierile în cartea funciară își vor produce efectele de opozabilitate față de terți de la data înregistrării cererilor; ordinea înregistrării cererilor va determina rangul înscrierilor."*

-art.30

*"(1) Dacă în cartea funciară s-a înscris un drept real, în condițiile prezentei legi, în folosul unei persoane, se prezumă că dreptul există în folosul ei, dacă a fost dobândit sau constituit cu bună-credință, cât timp nu se dovedește contrariul."*

-art.31

*"(1) Cuprinsul cărții funciare, în afara îngrădirilor și excepțiilor legale, se consideră exact numai în folosul acelei persoane care, în virtutea unui act juridic cu titlu legal, a dobândit cu bună-credință un drept real înscris în cartea funciară."*

Porivit prevederilor legale enuntate se retine faptul ca dreptul de proprietate se inscrie in cartea funciara in baza unui act prin care s-a transmis in mod valabil acest drept.

Inscrierile in cartea funciara sunt opozabile tertilor de la data inregistrarii cererilor de inscriere a bunului imobil in cartea funciara.

Daca in cartea funciara s-a inscris un drept real in folosul unei persoane se prezuma ca acel drept exista in folosul ei iar cuprinsul cartii funciare se considera exact numai in folosul acelei persona, in virtutea unui act juridic cu titlu legal.

Din documentele, existente la dosarul contestatiei, privind achizițiile de imobile realizate conform facturilor emise de S.C. G, in baza carora societatea contestatoare a dedus TVA, se retin urmatoarele:

In timpul controlului, in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2009, societatea contestatoare a prezentat urmatoarele documente:

-Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare,

- copia Extrasul CF eliberat de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara, în care la punctul B este înscris **ca proprietar S.C. G** ;

De asemenea, este inscrisa mentiune ca imobilul se afla in proces , pe rolul Tribunalului sau Judecatoriei aflandu-se dosarul pentru revendicare imobiliara.

La dosarul contestatiei , societatea contestatoare a prezentat copia Extrasul CF eliberat de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara **avand ca proprietar S.C. X**,

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor, inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2009, societatea contestatoare a prezentat urmatoarele documente:

-Contractul de vânzare-cumparare incheiat intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. Xin calitate de cumparatoare.

-Extrasul CF în care la punctul B **este înscris ca proprietar S.C. X**

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2009, societatea a prezentat urmatoarele documente:

-Contractul de vânzare-cumparare intre S.C. G in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare.

- Extrasul CF în care la punctul B este înscris **ca proprietar S.C. X**

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturii inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2009, societatea a prezentat urmatoarele documente:

-Contractul de vânzare-cumparare intre S.C. G S.R.L in calitate de vanzatoare si S.C. X in calitate de cumparatoare,

-Extrasul CF în care la punctul B este înscris **ca proprietar S.C. X**

Analizand documentele referitoare la transferul dreptului de proprietate a imobilelor catre SC X se retin urmatoarele:

Pentru bunurile imobile inregistrate in evidentele contabile conform facturilor emise de S.C. G si in baza carora societatea contestatoare a dedus TVA in luna octombrie 2009, **Contractele de vanzare cumparare** nr.834, 835 si 836 au fost incheiate si autentificate in data de **18.03.2010**.

Astfel, **livrarea bunurilor imobile** inscrise in facturile mai sus enumerate s-a realizat **in data de 18.03.2010**.

De asemenea, **cererea de inscriere a dreptului de proprietate in cartea funciara s-a realizat in data de 19.03.2010**, conform extraselor C.F emise de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara.

**Se retine ca, dreptul de proprietate asupra bunurilor s-a transferat societatii contestatoare in data de 19.03.2010 iar exigibilitatea si dreptul de deducere a TVA intervin la data de 19.03.2010 conform prevederilor legale enuntate si nu in luna octombrie 2009, la data emiterii facturii.**

Pentru bunurile imobile inregistrate in evidentele contabile conform facturilor emise de S.C. G, Contractul de vanzare-cumparare a fost incheiat si autentificat la **12.05.2010**.

Astfel, **livrarea bunurilor imobile** inscrise in facturile mai sus enumerate **s-a realizat in data de 12.05.2010**.

**Transferul dreptului de proprietate a imobilului inscris in Extrasul CF catre S.C. X s-a realizat in data de 19.05.2010**, cand s-a inregistrat cererea la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara.

**Se retine faptul ca, exigibilitatea taxei si exercitarea dreptului de deducere a TVA, inregistrata in evidentele contabile in luna octombrie 2009 in baza facturilor emise de S.C. G, intervine la data de 19.05.2010, cand au fost indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.**

**In contestatia formulata specifica faptul ca proprietatea a fost transferata de plin drept de la vanzator la cumparator la momentul incheierii contractului de**

**vanzare-cumparare iar operatiunea trebuia inregistrata in evidentele contabile la acea data.**

**Astfel, societatea recunoste ca transferul dreptului de proprietate s-a realizat doar in luna martie 2010 respectiv mai 2010 cand s-au incheiat contractele de vanzare cumparate si s-au inregistrat cererile de inscriere a bunurilor imobile in cartea funciara.**

Avand in vedere ca, perioada verificata a fost 26.03.2008-31.12.2009 iar transferul dreptului de proprietate a bunurilor imobile care fac obiectul prezentei contestatii s-a realizat **in data de 19.03.2010 si 19.05.2010**, data inregistrarii cererii de inscriere a bunului imobil in cartea funciara, se retine ca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a TVA aferenta facturilor reprezentand achizitii imobile (mai sus enumerate) inregistrate in evidentele contabile in luna octombrie 2009.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S.C. G pentru care societatea nu are drept de deducere in luna octombrie 2009 datorita neindeplinirii conditiilor si formalitatilor de exercitare a dreptului de deducere, legiuitorul prin art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal da posibilitatea contribuabililor sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

Astfel, la art.147<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

-art.147<sup>1</sup>

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."*

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca, in situatia in care societatea contestatoare detine documentele privind justificarea conditiilor si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere si demonstreaza ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii solicitante, isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor reprezentand contravaloare achizitii bunuri imobile prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior.

Intrucat perioada supusa verificarii cu privire la TVA a fost 31.03.2008-31.12.2009, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala deoarece argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

2.5. In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca**

**D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de bunuri imobile pentru care societatea nu a facut dovada ca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile sau nu a prezentat documentele legale privind achizitia lor.

Astfel s-a respins la deductibilitate:

- TVA aferenta facturii emisa de S.C. H reprezentând: „cazan pentru încălzire si încărcator frontal”

-TVA aferent facturii reprezentand contravaloare „instalatie de irigat (...) doua bucati” achizitionate de la S.C. G.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor mai sus enumerate pe motiv ca societatea nu a facut dovada ca utilajele achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA aferenta facturii, înregistrata în jurnalul pentru cumparari din luna iunie 2009, prin care a fost achizitionat „tanc linistire bere 4.000 l” pentru folosire in scop propriu(raspunsul la Notificare)

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta acestei facturi in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta facturii, înregistrata în jurnalul pentru cumparari aferent lunii iunie 2009 .

Societatea a achizitionat de la S.C. G un numar de 4 autoturisme Logan .

TVA a fost respinsa la deducere in conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiilor( chei, taxe notariale, combustibil, aspiratoare,) inregistrate in jurnalul de cumparari pe baza de bonuri fiscale, fara a avea la baza documentele justificative prevazute de lege.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) , art.145<sup>1</sup> si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 46 alin. (1) si (2) la art. 146 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea contestatoare nu aduce niciun fel de argumente referitoare la aceste constatari, desi contesta TVA precum si baza impozabila stabilita suplimentar prin Decizia de impunere.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala repunlicata, care dispune:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*"

La pct.2.4 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

*" 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."*

În speta, sunt incidente prevederile pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsă ca:*

*b) 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 reține că societatea, deși contestă TVA stabilită suplimentar nu aduce niciun fel de argumente în susținerea contestației care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA respinsă la deductibilitate pe perioada verificată, drept pentru care se va respinge ca nemotivată, contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

2.6.Referitor la accesoriile aferente TVA de plată, contestate de societate, menționăm:

Organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente TVA de plată în conformitate cu prevederile art.119, 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, în vigoare pe această perioadă.

În condițiile în care majorările de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie s-a respins contestația cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, urmează a se respinge contestația cu privire la accesorii potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se,

## DECIDE

1.Admiterea parțială a contestației formulată de SC X, împotriva Deciziei de impunere, pentru suma care se compune din:

-impozit pe profit aferent anului 2009

-majorări de întârziere, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit

2. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de SC X împotriva Deciziei de impunere, pentru suma , care se compune din:

-impozit pe profit

- majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit de plata
- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA de plata

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Deciziei de impunere, cu privire la TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.