



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. .X./29.03.2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./19.07.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./03.07.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./19.07.2012, asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în Județul .X., Municipiul .X., Șoseaua .X., nr. .X., Birourile nr. .X.

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.J.X./ .X./ 2008, Cod Unic de Înregistrare .X. și are ca obiect de activitate principal - „Fabricarea îngrășământului și produselor azotoase” – cod CAEN X.

Obiectul contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. îl reprezintă anularea parțială a Dispoziției nr. .X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei, în perioada martie 2008- iunie 2011, respectiv:

- pentru anul 2008 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei;
- pentru semestrul I an 2011 cu suma de .X. lei;

Societatea contestă și Decizia nr. .X./ 2012 privind nemodificarea bazei de impunere.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207, alin(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative atacate, respectiv **2012** așa cum rezultă din adresa nr. .X./2012 a Activității de inspecție fiscală .X. și de data expedierii

contestației la Direcția Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv data de .X., conform ștampilei oficiului poștal aplicată pe plicului de expediere, aflate în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. .X..

I. Prin contestația formulată S.C. .X. S.R.L. solicită anularea Dispoziției nr.F-BV nr.14.X.5/X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 și a Deciziei nr. .X./X.2012 privind nemodificarea bazei de impunere, susținând următoarele:

S.C. .X. S.R.L. s-a înființat în martie 2008, ca urmare a insolvenței celor cinci societăți – S.C. .X. S.A. , S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A. care au fost achiziționate de la lichidatorul .X. Sprl de către S.C. .X. S.A. .X..

S.C. .X. S.A. ca asociat al noii societăți S.C. .X. S.R.L. deține 40% din capitalul social – a închiriat activele în totalitate, teren, clădiri și toate utilajele, în vederea desfășurării activității de producție.

Societatea consideră că, cheltuielile salariale, de utilități, probe tehnologice, supravegherea instalațiilor, nu pot fi încadrate ca venituri din producția de imobilizări, deoarece toate aceste cheltuieli au fost necesare repunerii în funcție a unor instalații vechi, achiziționate începând din 1937 – anul înființării platformei Combinatul .X., pentru ca societatea să fie producătoare de venituri.

Anul 2008 suma de .X. lei:

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioane pentru prima de vacanță aferentă anului 2008 în sumă de .X. lei;

Pentru munca prestată în baza contractului individual de muncă, fiecare salariat are dreptul la un salariu, astfel încât la S.C. .X. S.R.L. s-a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând contravaloarea primelor de vacanță ce trebuiau acordate salariaților, conform contractului colectiv de muncă, art.78 alin.5 și pentru care există o Hotărâre judecătorească în baza căreia S.C. .X. S.R.L. era obligată să plătească fiecărui membru al sindicatului reclamant, prima de vacanță aferentă anului 2008.

Întrucât organele de inspecție fiscală au considerat provizioanele pentru prima de vacanță ca nedeductibile, societatea susține că ar trebui să încadreze aceste sume ca venituri neimpozabile în exercițiile viitoare, iar cheltuielile efective cu acordarea primelor de vacanță ar trebui încadrate ca și cheltuieli deductibile ale perioadei. Prin urmare, societatea consideră nejustificată încadrarea de către organele de inspecție fiscală a acestor sume pe cheltuieli nedeductibile fiscal, invocând în susținere prevederile art.22 pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificări și completările ulterioare.

În ceea ce privește veniturile din producția de imobilizări reprezentând cheltuieli cu personalul în sumă de .X. lei:

Contestatară susține că din totalul cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale aferente, conform bilanței de verificare la 2008 în sumă de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente pentru activitatea de producție prinse în deconturile secțiilor de producție, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente pentru activitatea de investiții, iar suma de .X. lei reprezintă cheltuieli curente ale perioadei cu salarii și contribuții aferente.

Datorită specificului societății, respectiv producerea amoniacului anhidru, al acidului azotic și al produselor azotoase care conform Regulamentului CE nr.1272/2008 partea a-III-a din Anexa IV și a Directivei 67/548/CEE sunt produse inflamabile, toxice, corozive, periculoase pentru mediu, S.C. .X. S.R.L. susține că instalațiile și echipamentele tehnologice trebuie supravegheate în permanență și menținute în condiții de siguranță de un personal propriu specializat, astfel încât aceste cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale sunt cheltuieli curente ale perioadei, conform pct.2.3 din Anexa la O.M.F.P. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

S.C. .X. S.R.L. susține că alte cheltuieli curente ale perioadei necesare la realizarea activității în ansamblul ei sunt cheltuieli legate de curățenie, lucrări de defrișare, supraveghere tehnologică a fronturilor de captare apă industrială și potabilă, cheltuielile cu întreținerea supravegherea utilajelor pe perioada timpului nefavorabil, supravegherea tehnologică a surselor de radiații în vederea eliminării riscurilor de contaminare accidentală a mediului cu substanțe deținute în regim special, cheltuieli legate de decolmatare generate de situația creată ca urmare a unor ploii torențiale care duc la formarea unor viituri pe cursul .X., antrenând mari cantități de aluviuni care sunt reținute în cuva barajului de captare ape de suprafață.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că au fost cheltuieli curente ale perioadei cu salariile personalului care supraveghează 24 ore obiectivul baraj X, obiectiv de o importanță excepțională fiind supravegheat de X, pentru a putea face față oricăror situații neprevăzute, în caz contrar existând risc major de producere a unor inundații care să afecteze localitățile limitrofe .X. și X, aceste cheltuieli fiind doar cateva exemple de cheltuieli curente cu munca vie care nu se pot identifica pe obiecte de calculație, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, dar fără de care societatea nu ar putea desfășura niciun fel de activitate, fie ea de investiții , prestări servicii sau producție și fără de care nu poate să obțină venituri și să desfășoare activitate.

Anul 2009: suma de .X. lei reprezentând:

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei :

1) S.C. .X. S.R.L. susține că **suma de .X. lei** reprezintă cheltuieli pentru probele la conductele DN500 și DN600 în regim de presiune prestabilită, conform normelor legale în vigoare a traseelor de alimentare cu gaz metan, efectuate de S.C. .X. S.A., conform facturii nr. .X./27.08.2009. Aceste probe s-au efectuat înainte de începerea oricăror lucrări de investiții pe conducte, în scopul stabilirii unui plan de investiții, în condițiile în care aceste conducte nu au mai fost utilizate din decembrie 2004, fiind o cheltuială curentă a perioadei care nu participă efectiv la obținerea stocului de immobilizări, conform Anexei la O.M.F.P. nr.1826/2003.

S.C. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat aceste probe în categoria costurilor direct atribuibile immobilizărilor corporale, întrucât costurile de testare a funcționării corecte a activului conform IAS 16, presupun o testare a funcționării corecte a activului nou în vederea punerii în funcțiune și nicidecum o testare a unor conducte neutilizate din decembrie 2004.

Aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, întrucât se referă la prestări de servicii efectuate pentru verificarea funcționalității în parametrii a unor instalații vechi, reprezentând X DN 500 și DN 600 pe tronsonul SRM .X. și SRM .X. conform facturii seria .X. nr. .X./ .X.2009 emisă de S.C. .X..

Societatea susține că în conformitate cu art.92 din O.M.F.P. nr.1752/2005 aplicabil în 2009, legiuitorul definește exemple de costuri în legătură cu construcția unei immobilizări corporale noi și nu face referire la o immobilizare veche, ce trebuie să fie adusă la niște parametri tehnici acceptați de autoritățile competente pentru a putea funcționa, iar IAS 16 definește tot o immobilizare corporală nouă, cu exemple de costuri, astfel încât S.C. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste probe

conducte, ca și costuri de testare a funcționării corecte a activului, pentru că acest activ nu este nou construit și pus în funcțiune, el a trebuit să suporte probe în vederea repunerii în activitate.

2) S.C. .X. S.R.L. consideră că **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare a fost eronat considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă și efectuată în favoarea asociațiilor S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L. conform prevederilor art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece aceste cheltuieli reprezintă atât regia fixă nealocată costului care este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut, cât și cheltuieli curente ale perioadei, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, întrucât nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei, conform O.M.F.P. nr.1826/22.12.2003.

Societatea afirmă faptul că aceste cheltuieli cu apă, abur și energie variază în funcție de anotimp, în perioada rece, înregistrându-se un consum mai mare, fiind necesară o protecție a instalațiilor împotriva înghețului cu menținerea acestora în stare de funcționare. Opririle și pornirile repetate ale instalațiilor pe parcursul unei luni ducând de asemenea la un consum suplimentar de utilități, inclusiv o cheltuială mai mare cu epurarea apelor chimice impure, necesare pentru activitatea de curățare și denocivizare a fluxului tehnologic.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia aceste cheltuieli cu apă, abur și energie sunt efectuate în favoarea asociațiilor, S.C. .X. S.R.L. susține că este eronată, deoarece aceste cheltuieli sunt ale societății și se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, conform O.M.F.P. nr.1826/2003 fără de care societatea nu ar fi putut să își desfășoare în continuare activități de producție, prestări servicii, etc. aducătoare de venituri.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că în baza art.3 din Contractul de închiriere nr. .X./ 2008 încheiat cu S.C. .X. S.A, se prevede că "*bunurile inchiriate sunt date în folosința locatorului pentru a fi întreținute și exploatate în scopuri economice*" și deci aceste cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare sunt efectuate pentru întreținerea instalațiilor și nu în favoarea asociațiilor, iar dacă din funcționarea activelor societății se produc pierderi, acestea nu pot fi încadrate ca nedeductibile, atâta timp cât ele au la bază activitatea managerială de repunere în funcțiune a unor imobilizări preluate într-o stare avansată de degradare, cu grad mare de uzură, ce au fost inițial puse în funcțiune începând cu 1937 și nefuncționale din 2004.

3) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru prima de vacanță, tichete de masă aferente anului 2008, S.C. .X. S.R.L. susține că pentru munca prestată în baza Contractului individual de muncă, fiecare salariat are dreptul la un salariu și că s-a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând contravaloarea primelor de vacanță ce trebuiau acordate salariaților, conform Contractului colectiv de muncă, art.78, alin.5 și pentru care există o Hotărâre judecătorească în baza căreia societatea este obligată să plătească fiecărui membru al sindicatului reclamant prima de vacanță aferentă anului 2008.

În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de .X. lei:

a) Referitor la suma de .X. lei reprezentând probe tehnologice, S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au considerat eronat că acele probe de funcționare, avizare, etc. exemplificate de către societate prin răspunsul la notificarea din data de 10.02.2012, reprezintă "*cheltuieli direct atribuibile producției de imobilizări*", menționând că aceste cheltuieli sunt rezultate din pierderea tehnologică cu mult înainte de obținerea parametrilor optimi ai instalațiilor ce urmau să se pună în funcțiune.

De asemenea S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală, atunci când au încadrat aceste cheltuieli ca fiind direct atribuibile producției de imobilizari, au ținut cont de prevederile O.M.F.P. nr.1752/ 17.11.2005 pct.92 (2) pentru evaluarea inițială a imobilizărilor și pct.95 (3) care se referă la evaluarea inițială a imobilizărilor, respectiv punerii în funcțiune de active noi, fără a lua în calcul prevederile art.93 și 94 din același act normativ care menționează: cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Astfel, S.C. .X. S.R.L. consideră că aceste cheltuieli cu probe (funcționare, avizare ISCIR, suflare conducte, porniri cazane) sunt necesare repunerii în funcțiune la parametrii inițiali ai acestor imobilizari care nu au mai funcționat din 2004, deci nu sunt cheltuieli care produc o îmbunătățire a parametrilor imobilizărilor peste capacitatea inițială a acestora.

b) Referitor la suma de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. susține că din totalul cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale aferente, pentru perioada ianuarie 2009 - septembrie 2009 în sumă de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente pentru activitatea de producție, prinse în deconturile secțiilor de producție, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente pentru activitatea de investiții, suma de .X.

lei reprezintă cheltuieli cu salariile în perioada somajului tehnic în baza O.U.G. nr.28/2009 iar suma de .X. lei reprezintă cheltuielile curente ale perioadei cu salarii și contribuții aferente al personalului care a participat la menținerea și întreținerea instalațiilor și echipamentelor în stare de siguranță, asigurând microclimatul adecvat în cadrul instalațiilor.

S.C. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli ca fiind incluse în valoarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe închiriate, atâta timp cât societatea are obligația prin specificul ei să respecte Regulamentul (CE) nr.1272/2008, Directiva nr.67/548/CEE, Directiva nr.1999/45/CE și toată legislația prevăzută de mediu, aceasta fiind posibil de realizat numai cu personal specializat, menținut în unele sectoare 24 de ore din 24.

De asemenea S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală, atunci când au încadrat aceste cheltuieli ca fiind direct atribuibile producției de imobilizări, au ținut cont de prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pct.105 care se referă la evaluarea inițială a imobilizărilor, respectiv punerii în funcțiune de active noi, fără să ia în calcul prevederile pct.107 din același act normativ care se referă la faptul că, cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Pentru anul 2010, referitor la suma de .X. lei:

1) S.C. .X. S.R.L. susține că **suma de .X. lei** reprezintă cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare pe care organele de inspecție fiscală le-au încadrat eronat ca fiind cheltuieli nedeductibile, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și efectuate în favoarea asociațiilor S.C. .X. S.A. și S.C. .X.X. S.R.L., când de fapt aceste cheltuieli reprezintă atât regia fixă nealocată costului care este recunoscut drept cheltuielă în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut, cât și cheltuieli curente ale perioadei, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei, conform O.M.F.P nr.1826/22.12.2003.

În baza art.3, din Contractul de închiriere nr. .X./2008 încheiat cu S.C. .X. S.A și Contractul de închiriere nr. .X./2010 încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L. susține că se prevede că "*bunurile închiriate sunt date în folosință locatorului pentru a fi întreținute și exploatate în scopuri economice*".

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că aceste cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare sunt efectuate pentru întreținerea instalațiilor și nu sunt făcute în favoarea asociațiilor, iar dacă din funcționarea activelor societății se

produc pierderi, acestea nu pot fi încadrate ca nedeductibile, atâta timp cât ele au la bază activitatea managerială de repunere în funcțiune a unor imobilizări preluate într-o stare avansată de degradare, cu grad mare de uzură, ce au fost inițial puse în funcțiune începând cu anul 1937 și nefuncționale din 2004.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând penalități aferente contractelor comerciale care, în opinia organelor de inspecție fiscală sunt considerate nedeductibile, S.C. .X. S.R.L. susține că în conformitate cu prevederile art.137 alin.3 pct.b) privind Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și art.23 lit.d din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, penalitățile calculate conform contractelor comerciale nu este operațiune netaxabilă, nu intră în baza de impozitare, prin urmare nu este obligatorie emiterea facturii fiscale de către furnizor pentru a le înregistra în contabilitate.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a penalităților în sumă totală de .X. lei, au fost hotărâri definitive și irevocabile, executorii, sentințe, ordonanțe, încheieri de expediment, toate aceste fiind mai presus de orice alt document justificativ prevăzut de către legislația fiscală și/sau contabilă, astfel:

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Ordonanței de poprire din data de 2010 în dosarul execuțional nr. .X./2010, S.C. .X. S.R.L. susține că ținând cont de Sentința Civilă nr..X. emisă de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ, a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. SA.

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Ordonanței de poprire din data de 2010 în dosarul execuțional nr. .X./2010, societatea susține că ținând cont de Sentința Civilă nr. .X./2009 emisă de Tribunalul .X., S.C. .X. S.R.L. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A. în sumă de .X. lei și în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 în dosarul execuțional nr.X/2010 și ținând cont de Sentința Civilă nr. .X./2010 emisă de Tribunalul.X., S.C. .X. S.R.L. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A.

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 în dosarul execuțional nr. .X./2010, S.C. .X. S.R.L. susține că ținând cont de Sentința Civilă nr..X./2010 emisă de Tribunalul .X., a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. &X S.R.L.

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Tranzacției încheiate în data de 01.11.2010 la Judecătoria .X. în dosarul nr..X./2010, S.C. .X. S.R.L. susține că a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. .X. S.R.L.

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Hotărârii emise de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ - Sentința civilă nr. .X./C în dosarul nr..X./2010, societatea susține că a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X.-CO S.R.L.

- referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în baza Sentinței Civile nr. .X./2010 emisă de Judecătoria .X. în dosarul nr. .X./2009, S.C. .X. S.R.L. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A.

S.C. .X. S.R.L. susține că aceste sume au fost înregistrate în contabilitate cu Nota contabilă nr. .X./2010 deoarece erau aferente anului 2010 și este evident că trebuiau înregistrate indiferent dacă au fost sau nu plătite în acest an, conform O.M.F.P nr.1752/2005, secțiunea 1, pct.9 și pct.45

Societatea susține că pentru părți, hotărârile judecătorești sunt destinate să pună capăt litigiului dintre ele, iar pentru S.C. .X. S.R.L. hotărârea judecătorească reprezintă un mijloc eficient de stabilire a ordinii de drept democratice și de eficientizare a normelor de drept substanțial, de soluționare a conflictului dintre părți, obligând definitiv și irevocabil partea în culpă la o conduită care să stabilească ordinea de drept, acestea având forța executorie și putere de lucru judecat.

S.C. .X. S.R.L. susține că deține titluri executorii și ordonanțe de poprire cu caracter obligatoriu și executoriu, iar în cuprinsul acestora sunt evidențiate toate cerințele prevăzute la pct.2 lit.a) din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile, aprobat prin O.M.F.P. nr.3512/2008.

Pentru anul 2011, referitor la suma de .X. lei:

1) Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală și efectuate în favoarea asociațiilor S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.R.L, reprezentând cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare, S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli deoarece acestea reprezintă atât regia fixă nealocată costului care este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut, cât și cheltuieli curente ale perioadei, care nu se

pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei, conform O.M.F.P. nr.1826/22.12.2003.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că aceste cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare variază în funcție de anotimp, în perioada rece înregistrându-se un consum mai mare, fiind necesară o protecție a instalațiilor împotriva înghețului cu menținerea acestora în stare de funcționare, opririle și pornirile repetate ale instalațiilor pe parcursul unei luni ducând la un consum suplimentar de utilități, inclusiv o cheltuială mai mare cu epurarea apelor chimice impure, necesare pentru activitatea de curățare și denocvizare a fluxului tehnologic, respectiv la justificarea cheltuielilor de același fel în anii 2009 și 2010.

2) Referitor la veniturile neimpozabile în **sumă de .X. lei**, reprezentând penalități pentru neplata la termen a facturilor emise de S.C. .X. S.A. (furnizor de imobilizări necorporale) societatea susține că aceste penalități constituie daune contractuale acordate de către instanțele competente furnizorilor pentru conduita culpabilă a S.C. .X. S.R.L.

Contestatară arată că a închiriat de la S.C. .X. S.A. aceste mijloace fixe în scopul utilizării în interes propriu și ca urmare a investițiilor efectuate la respectivele mijloace fixe puse în funcțiune, acesta a intrat în proprietatea investițiilor efectuate la aceste mijloace fixe la valoarea lor reală, nefiind supraestimată prin adăugarea acestor penalități.

Societatea contestă aplicarea prevederilor pct.88(2) din O.M.F.P. nr.3055/2009 de către organele de inspecție fiscală și solicită admiterea contestației.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, prin Dispoziția nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2012, a fost dispusă diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, avându-se în vedere următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat că asociatul S.C .X. S.A. s-a retras din asocieră conform Hotărârii AGA nr.X/11.08.2010 și a cesionat părțile sociale deținute la contestatară către S.C. .X. .X. S.R.L.

Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. a emis la data de 21.02.2011 Certificatul de înregistrare mențiuni privind modificarea actului constitutiv prin schimbarea acționarilor.

Programul de investiții a societății a fost pus în aplicare încă din anul 2008 (în luna octombrie 2009 parte din utilajele au fost parțial puse în funcțiune), continuându-se și în anii 2010 și 2011, fiind efectuat asupra bunurilor închiriate de la asociatul societății S.C. .X. S.A. .X., care ulterior au aparținut asociatului S.C. .X. .X. S.R.L, după cum urmează :

- S.C. .X. S.R.L. a închiriat de la S.C .X. S.A. .X. (asociat până în 14.02.2011 cu 40% din capitalul social) respectiv de la S.C. .X. .X. S.R.L. (asociat începând cu 15.02.2011 prin retragerea asociatului S.C. .X. S.A.) terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier în baza contractelor de închiriere.

- urmare schimbarii asociatului (S.C. .X. S.A .X.), S.C. .X. S.R.L. a refacturat către S.C .X. S.A .X. contravaloarea investițiilor finalizate și nefinalizate la mijloacele fixe închiriate efectuate prin emiterea facturilor: nr. .X./2010, respectiv nr. .X./ 2010 în valoare totală de .X. lei. Cedarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe închiriate, precum și a investițiilor nefinalizate la mijloace fixe închiriate către asociatul S.C. .X. S.A. .X. au fost evidențiate contabil prin intermediul contului 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital" în valoare totală de .X. lei.

Mijloacele fixe cuprinse în anexele facturilor nr. .X./ 2010 și nr. .X./2010 asupra cărora s-au efectuat investiții și care aparțin S.C. .X. S.A, au fost date în folosință S.C .X. S.R.L, în calitate de locatar, în baza Contractului de închiriere nr. .X./2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că închirierea este valabilă începând cu data de 17.03.2008 și până la data de 31.12.2008, societatea prezentând și :

- Contractul de închiriere nr. .X./2008;
- Actul adițional nr. .X./2009 care modifică durata contractului, prin prelungirea acestuia cu începere din 01.01.2009 până în 01.01.2010 și chiria lunară la .X. lei/luna + TVA;
- Actul adițional nr. .X./ 2009 care modifică durata contractului, prin prelungirea acestuia cu începere din 01.10.2009 până în 01.10.2019 și chiria lunară la .X. lei/luna + TVA.
- Actul adițional nr. .X./2010 care modifică art.5 astfel:

"Prezentul contract de închiriere se consideră reziliat cu acordul ambelor părți contractante, începând cu data de 31.08.2010. În termen de 30 zile de la data rezilierii, locatarul va preda bunurile închiriate, precum și toate accesoriile acestora, prevăzute în anexele 1 și 2 la prezentul contract, împreună cu: investițiile făcute din sumele primite de la S.C. .X. S.A. ca susținere financiară, în baza contractului nr. .X./2008.

Obiectul contractului nr. .X./2008 la care se face referire în actul adițional nr. .X. are următorul cuprins: "*Susținerea financiară a activității investiționale desfășurate de societatea .X. S.R.L. în calitate de locatar, în vederea efectuării lucrărilor necesare pentru punerea în funcțiune a instalațiilor închiriate de la S.C. .X. S.A. în baza Contractului nr. .X. din data de 2008*".

Acordul cu S.C. .X. S.A. nr. .X./ 2008 despre care se face vorbire în actul adițional menționează : "*Suntem de acord să efectuăm investiții din fonduri proprii pe bunurile proprietatea S.C. .X. S.A - închiriate de dvs prin Contractul de închiriere nr. .X./2008. De asemenea suntem de acord ca, la încetarea Contractului de închiriere nr. .X./2008, să preluăm odată cu bunurile proprietatea .X. și investițiile realizate de dvs. din fonduri proprii*".

Societatea a prezentat, de asemenea Contractul de închiriere nr. .X./2010 încheiat în data de 01.09.2010 cu S.C. .X. S.A. .X., cu același obiect ca și cel al contractului nr. .X./2008, fiind valabil pentru perioada 01.09.2010 - 30.09.2010, cu un preț al închirierii.

Începând cu data de 2010, S.C. .X. S.R.L. a închiriat Activul Platforma Chimica .X. (terenuri, construcții, instalații tehnice, mașini, utilaje și mobilier) de la S.C. .X. .X. S.R.L în baza Contractului de închiriere nr. .X./ 2010, dat fiind faptul că acesta a fost achiziționat de către societate de la S.C. .X. S.A. .X., durata contractului conform prevederilor contractuale fiind de la data de 01.10.2010 până la data de 01.10.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.R.L. a emis în luna august 2010 către S.C .X. S.A .X. facturile menționate anterior cu următoarele specificații:

"- **factura seria NP nr. .X./2010** în sumă totală de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în sumă de .X. lei, iar TVA în valoare de .X. lei, cu mențiunea Investiții finalizate la mijloace fixe închiriate conform anexa". Anexa la care se face referire cuprinde denumirea mijloacelor fixe, numărul de inventar, grupa din care fac parte, codul de clasificare, valoarea de inventar, valoarea amortizată și valoarea reprezentând restul de amortizat.

Valoarea de inventar, astfel cum a fost denumită de societate reprezintă valoarea investițiilor efectuate asupra mijlocului fix închiriat, fără să includă și valoarea propriu-zisă de inventar a acestuia.

- **factura nr. .X. /2010** valoarea investițiilor asupra mijloacelor fixe este în valoare totală de .X. lei, din care S.C. .X. S.R.L. a recuperat pe calea amortizării sumă de .X. lei, rezultând astfel un rest de amortizat în valoare totală de .X. lei care constituie baza de impunere a TVA aferentă facturii emisă către S.C. .X. S.A.

- **factura seria NP nr. .X./2010** în sumă totală de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în sumă de .X. lei, iar TVA în sumă de .X. lei cu mențiunea Investiții nefinalizate la mijloace fixe închiriate conform anexa"

Anexa la care se face referire cuprinde denumirea mijloacelor fixe, numărul de inventar, codul de clasificare și valoarea de inventar. Valoarea de inventar, astfel cum a fost denumită de societate reprezintă valoarea investițiilor efectuate asupra mijlocului fix închiriat, fără să includă și valoarea propriu zisă de inventar a acestuia.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală reiese că în perioada martie 2008 – septembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a desfășurat în principal activitate de investiții la mijloace fixe care fac obiectul contractului de închiriere încheiat cu S.C. .X. S.A, inclusiv cu personalul salariat, fără să repartizeze pe destinația – imobilizări în curs, cheltuielile cu personalul și contribuțiile sociale aferente, în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **în intervalul martie 2008 - septembrie 2009**, societatea a desfășurat activitate de producție foarte restrânsă la secția explozivi, constând în producția de presături (capace izolatoare, lagare, cuzețe), salariile aferente fiind în sumă totală de .X. lei, din care:

- suma de .X. lei aferentă intervalului martie 2008 - decembrie 2008,
- suma de .X. lei aferentă intervalului ianuarie 2009 - septembrie 2009.

De asemenea, în luna aprilie 2009, un număr de 352 angajați au intrat în preaviz în vederea concedierii colective, în temeiul dispozițiilor art.73 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările ulterioare, astfel societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei.

În lunile mai, iunie, iulie 2009, societatea a suspendat contractele individuale de muncă unor angajați în baza prevederilor art.52 lit.d) și ale art.53 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, completat cu prevederile art.2 din O.U.G. nr.28/2009, aceștia fiind plătiți cu 75% din salariul de încadrare, astfel s-au înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

- în luna mai, pentru un număr de X persoane suspendate, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- în luna iunie, pentru un număr de X persoane suspendate, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- **în luna iulie**, pentru un număr de X persoane suspendate, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, din care rezultă că în perioada martie

2008 - septembrie 2009, societatea nu a atribuit niciunui obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru) cheltuielile cu salariile personalului și contribuțiile sociale aferente care au participat la menținerea și întreținerea instalațiilor și a echipamentelor închiriate în stare de siguranță și cheltuieli cu salariile și contribuțiile sociale aferente conducerii administrative în valoare totală de .X. lei (.X. lei -.X. lei -.X. lei -.X. lei) din care:

- suma de .X. lei aferentă perioadei martie - decembrie 2008;
- suma de .X. lei aferentă perioadei ianuarie - septembrie 2009.

Diferența de .X. lei a fost considerată de societate ca fiind cheltuieli cu salariile personalului care a participat la menținerea și întreținerea instalațiilor și a echipamentelor în stare de siguranță, asigurând microclimatul adecvat în cadrul instalațiilor (...) în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că instalațiile nu au fost în funcțiune în perioada martie 2008 - septembrie 2009, acestea fiind puse în funcțiune abia în luna octombrie 2009 urmare a investițiilor efectuate de S.C. .X. S.R.L. la aceste instalații.

Conform obiectului contractului de închiriere nr. .X./2008, "*Bunurile închiriate sunt date în folosința locatarului pentru a fi întreținute și exploatate în scopuri economice*" și nicidecum pentru a fi întreținute pe cheltuiala societății, fara scop economic.

Analizând răpunsurile la notificările întocmite de societate vizavi de neatribuirea cheltuielilor privind salariile și contribuțiile sociale aferente, niciunui obiect de calculație și a datelor și informațiilor rezultate din evidența contabilă, respectiv a faptului că în perioada martie 2008 - septembrie 2009 activitatea societății a constat în principal în efectuarea de investiții la mijloace fixe închiriate pentru a le pune în funcțiune, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. avea obligația să includă în valoarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe închiriate de la S.C. .X. S.A, contravaloarea acestora respectiv suma de .X. lei, potrivit prevederilor pct.92 alin.(2) și pct.93 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în **luna decembrie 2008**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat prin debitul contului 6812 „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri si cheltuieli*” în corespondență cu contul 1518 „*Alte provizioane pentru riscuri si cheltuieli*”, suma de .X. lei conform Notei contabile nr. .X. din 31.12.2008 conținând următoarea explicație: „*Constituire provizion pentru prime de vacanțe aferente anului 2008*”, Anexat Notei contabile nr. .X./31.12.2008, societatea a prezentat Decizia Civilă nr.X/R emisă de Curtea de Apel .X..

Prin Nota explicativă din data de 25.01.2012, directorul economic al societății .X. a menționat: "*Conform Contractului Colectiv de Munca, art.54, art.78 alin.5 și art. 107 societatea avea obligația să acorde salariilor prime de vacanță, prime de Paște și de Craciun, și tichete de masă în anul 2008. Datorită lipsei de lichidități, aceste drepturi salariale nu au fost acordate, motiv pentru care Sindicatul Liber .X. a dat în judecata societatea pentru neacordarea lor angajaților. Astfel societatea a calculat c/valoarea acestora cu contribuțiile aferente în sumă totală de .X. lei. Urmare celor prezentate, Consiliul de Administrație a aprobat constituirea de provizioane în anii 2009-2010 pentru ca acestea să nu afecteze exercițiile financiare ale anilor următori [...] Societatea nu a achitat până în prezent sumele menționate*".

Prin Raportul de gestiune al administratorilor atașat bilanțului contabil la 31.12.2008, la Capitolul III Principii, Politici și Metode Contabile, pct.10 provizioanele - IAS 37, se menționează următoarele: „*Provizioanele sunt recunoscute atunci când societatea are o obligație curentă (legală și implicită) ca urmare a unor evenimente trecute, când este probabil că o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice, să rezulte din lichidarea obligației respective și când valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil*".

De asemenea, la Capitolul III Principii, Politici și Metode Contabile, pct.10 se menționează faptul că: „*S.C. .X. S.R.L. a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând c/valoarea primei de vacanță și a contribuțiilor aferente, ce trebuiau acordate salariilor în anul 2008 conform Contractului Colectiv de Muncă, art.78, alin.5, acordarea acestor prime în anul 2008 nefiind însă justificate din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare, în condițiile în care pe tot parcursul anului societatea nu a avut activitate de producție, nu a avut venituri și a efectuat doar cheltuieli majore pentru investiții în vederea repornirii*".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea dreptul la deducerea numai a acelor provizioane care sunt prevăzute de **art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților,
- provizioanele constituite în limita unui procent de 20 % începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25 % începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30 % începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabilii care îndeplinesc cumulativ anumite condiții,
- provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancale înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României,

- provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili care îndeplinesc cumulativ anumite condiții,

- provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor,

- provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente,

fapt pentru care provizioanele constituite pentru anul 2008 cu explicația „*Constituire provizion pentru prime de vacanțe aferente anului 2008*„ **nu se încadrează în nici una din situațiile prezentate la art. 22 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

S.C. .X. S.R.L. a constituit provizion pentru riscuri si cheltuieli, reprezentand c/val prima de vacanta si contributiile aferente, ce trebuiau acordate salariatilor in anul 2008, conform Contractului colectiv de muncă, art.78, alin.5. Acordarea acestor prime în anul 2008 nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare în condițiile în care pe tot parcursul anului societatea nu a avut activitate de producție, astfel nu a avut venituri, efectuandu-se doar cheltuieli majore pentru investiții în valoare totală de .X. lei, societatea a inclus și contribuțiile aferente în sumă de .X. lei (CAS X% în sumă de .X. lei, sănătate X% în sumă de .X.lei, șomaj 0,5% în sumă de .X. lei și contribuția la concedii și indemnizații X % în sumă de .X. lei), fără a le include în conturile corespunzătoare fiecărei obligații bugetare și fără a le declara la organele fiscale teritoriale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei în Trim.IV 2008, având în vedere faptul că, legiuitorul specifică în mod concret care sunt provizioanele pentru care contribuabilul are drept de deducere, or cazul în speță nu se încadrează în prevederile art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește veniturile, ținând cont de constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, vis a vis de faptul că în perioada martie 2008 - decembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. nu a inclus în producția de imobilizări corporale cheltuielile privind personalul și contribuțiile sociale aferente în valoarea totală de .X. lei, prin nerespecarea prevederilor pct.92 alin.(2) din

O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2008, prin reîntregirea veniturilor din producția de imobilizări corporale cu această valoare în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Anul 2009:

În ceea ce privește suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă prin debitul contului 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de .X. lei aferentă facturii seria .X. nr. .X./2009 emisă de S.C. .X. S.A. cu mențiunea: "*probe conducte DN 500 și DN 600, pe tronsonul dintre SRM .X. și SRM .X. S.R.L.*".

Societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2009, facturile pentru probele efectuate la conductele aflate în proprietatea acesteia prin Nota contabilă înregistrarea contabilă 231=722 și înregistrarea contabilă 212=231 pentru suma de .X. lei.

Cele două conducte la care s-au efectuat probele, au fost achiziționate de societate de la S.C. .X.România S.A. .X. în baza facturii nr. .X./ 2009 în valoare de .X. lei fiind înregistrate în evidența contabilă prin debitul contului 212 "Construcții" (valoarea "X DN 500" în sumă de .X. lei - numărul de inventar .X. și valoarea "X DN 600" în sumă de .X. lei - numărul de inventar .X.).

În luna octombrie 2009, societatea a considerat că probele efectuate la aceste conducte nu intră în valoarea mijlocului fix și au efectuat înregistrări în storno: 231=722, 212=231 pentru suma de .X. lei, stornare constatată drept eronată de către organele de inspecție fiscală deoarece au fost încălcate prevederile pct.55 din O.M.F.P nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile Standardului Internațional de Contabilitate - IAS 16.

În baza Procesului Verbal nr. .X./ 2009, S.C. .X. S.R.L. a predat în luna septembrie 2009 către X .X. S.A., definitiv și cu titlu gratuit un număr de 3 mijloace fixe, din care fac parte și conductele de alimentare gaz D500 și DN600, iar cheltuiala aferentă acestora în sumă de .X. lei este considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit de către societate.

Având în vedere faptul că probele efectuate la conductele de alimentare gaz D500 și DN600, în valoare de .X. lei reprezintă parte din valoarea

imobilizărilor corporale predate X .X. S.A. definitiv și cu titlu gratuit, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei se va constitui cheltuială nedeductibilă în temeiul prevederilor art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în luna noiembrie 2009 în contul 612 "*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile*" **valoarea de .X. lei** aferentă facturii emise de S.C. .X. S.A. .X. seria .X. nr. .X./ 2009 cu mențiunea "*Închiriere cisterne amoniac .X. zile x Xeuro/zi*" în baza Comenzii nr. .X./2009, atașată acesteia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această comandă cuprinde pentru intervalul august 2009 - octombrie 2009 informații precum: numărul vagoanelor închiriate, data expedierii de la S.C. .X. S.A, data intrării S.C. .X. S.R.L., numărul zilelor închiriate și a solicitat să se precizeze dacă societatea deține și alte documente cu excepția Comenzii nr. .X./ 2009 deja prezentată, care a stat la baza facturii .X. nr. .X./2009.

Astfel societatea a prezentat copii ale avizelor de însoțire marfă (amoniac tehnic lichefiat) emise în perioada august-septembrie 2009 de S.C. .X. S.A. către S.C. .X. S.R.L în care sunt menționate numerele cisternelor, copii din registrul de intrări-ieșiri al stației interne CFU și Contractul de prestări servicii/procesare nr. .X./2009 în cadrul căruia S.C. .X. S.R.L. are calitatea de prestator și S.C. .X. S.A. .X., pe cea de beneficiar, contract ce are ca obiect: "*părțile își reglementează drepturile și obligațiile cu privire la procesarea materiei prime: amoniac proprietatea beneficiarului, în îngurășămintă chimice (rezultat al procesării) de tip azotat de amoniu*".

Din analiza prevederilor contractuale și a obligațiilor prestatorului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu este prevăzută în contract obligația S.C. .X. S.R.L de a suporta cheltuielile cu închirierea cisternelor de amoniac pentru a transporta amoniacul de la S.C. .X. S.A. la S.C. .X. S.R.L., cisternele nu aparțin societății ci sunt preluate de la proprietar în condițiile franco depozit S.C. .X. S.R.L. în vederea procesării acestuia pentru a obține îngurășămintă chimice pentru acesta.

În ceea ce privește Contractul de prestări servicii/procesare nr. .X./2009, organele de inspecție fiscală au costatat că S.C. .X. S.R.L. nu a procesat amoniac, fapt pentru care au fost solicitate informații suplimentare.

Astfel, S.C. .X. S.R.L a confirmat faptul că nu au procesat amoniac, prezentând în acest sens adresa nr. .X./2009 emisă către S.C. .X. S.A. potrivit căreia S.C. .X. S.R.L solicită acesteia să-și dea acordul privind rezilierea Contractului de procesare nr. .X. /2009 începând cu data de 2009,

având în vedere intrarea în vigoare a Contractului de procesare nr. .X. din data de 30.11.2009, acordul de reziliere din partea S.C. .X. S.A. fiind acceptat.

Potrivit evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că amoniacul intrat în baza avizelor de însoțire a mărfii în intervalul august-septembrie 2009 a fost stocat, fiind procesat pentru obținerea azotatului de amoniu îngrășământ în luna septembrie 2010.

Contractul de prestări servicii/procesare nr. .X. din data de 2009, încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator și S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. în calitate de beneficiari, are următorul obiect:

"Prin prezentul contract părțile își reglementează drepturile și obligațiile cu privire la procesarea următoarelor materii prime: Gaze naturale prin abur proprietate a S.C. .X. S.A. și Amoniac proprietate a S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.A, în următoarele produse (rezultate ale procesării): azotat de amoniu poros, azotat de amoniu tehnic, azotat de amoniu îngrășământ, soluție amoniacală 25 %, acid azotic diluat 58 %".

În urma analizării obligațiilor prestatorului prevăzute în contract, organele de inspecție fiscală au constatat că nu este prevăzută obligația S.C. .X. S.R.L. de a suporta cheltuielile cu închirierea cisternelor de amoniac pentru a transporta amoniacul de la S.C. .X. S.A. la S.C. .X. S.R.L, cu atât mai mult cu cât conform art.3 din același contract se specifică faptul că beneficiarii, respectiv S.C. .X. S.A. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.A. .X., se obligă să pună la dispoziția prestatorului materiile prime în condiția de livrare franco-fabrică S.C. .X. S.R.L. păstrându-și dreptul de proprietate asupra lor.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei că societatea nu justifică utilizarea serviciilor de închiriere a cisternelor de amoniac în scopul realizării de venituri impozabile, condiție esențială în temeiul art.21, alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru ca respectiva cheltuială să fie considerată deductibilă.

3) S.C. .X. S.R.L a primit și înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2009 **factura seria .X./ 09 în valoare de .X. lei** emisă de Compania Națională .X. S.A. - Filiala .X. S.A. .X. cu mențiunea: „*prestare servicii perioada 26.06.2009 - 18.12.2009, Contract nr. .X./ 2009*" prin debitul contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*".

Conform Notei explicative a directorului economic .X. , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele: "*Persoanele care au beneficiat de serviciile de cazare oferite de Compania Națională .X. S.A. - Filiala.X. S.A. .X. în baza facturii nr. .X./ 2009, au fost persoane puse la dispoziție de S.C .X.*

S.A .X. care au efectuat lucrări pe platforma societății în baza Contractului de construcții montaj nr. .X./17.08.2009”.

Având în vedere faptul că S.C .X. S.A .X. a efectuat în baza Contractului nr. .X./17.08.2009, lucrări de demontare, montaj structuri metalice, reabilitare tamburi uscați, respectiv lucrări de investiții la mijloace fixe închiriate de la S.C. .X. S.A și care ulterior, respectiv în luna august 2010 au fost cedate proprietarului, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a inclus în contabilitatea proprie cheltuieli de cazare efectuate de fapt în favoarea asociatului S.C. .X. S.R.L. și care trebuiau refacturate acestuia și în temeiul art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, **au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile.**

4) S.C. .X. S.R.L a înregistrat în luna iulie 2009 și octombrie 2009 în evidența contabilă prin debitul contului 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” factura emisă de Centrul .X. - Colegiul Național .X. nr. .X./2009 în valoare de .X. lei cu mențiunea „masă 25.06-31.07.2009 - prânz, seară”, factura emisă de C.B nr. .X.- Colegiul .X. nr. .X./2009 în valoare de .X. lei cu mențiunea „masă”.

Prin Nota explicativă din 25.01.2012 directorul economic .X. susține că: „*s-a înregistrat în debitul contului 628 întrucât aceasta reprezintă o cheltuială pe care .X. s-a angajat să o suporte cu angajații S.C .X. .X. S.A și S.C .X. S.R.L, asigurându-le acestora cazare și masa, conform contractelor încheiate cu aceștia pentru lucrările realizate în acele perioade*”.

Având în vedere faptul că societățile menționate au efectuat prestări de servicii în scopul investițiilor la mijloace fixe închiriate de la S.C. .X. S.A. și care în luna august 2010 au fost cedate proprietarului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inclus în contabilitatea proprie cheltuieli privind hrana salariaților aparținând societății .X. S.R.L, acestea constituind în fapt cheltuieli în favoarea asociatului S.C. .X. S.R.L. și care trebuiau refacturate acestuia.

În temeiul art.21 alin (4) lit .e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala în sumă de .X. lei ca nedeductibilă fiscal.

5) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru:

- prima concediu odihnă 2009 în sumă de .X. lei,
- prima de Paști 2009, Crăciun 2008, 2009 în sumă de .X. lei

- tichete de masă aferente perioadei octombrie 2008 - decembrie 2009 în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

În luna decembrie 2009, societatea a înregistrat prin debitul contului 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli,, în corespondență cu 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli,, suma de .X. lei conform Notei contabile nr. .X. din.2009 conținând următoarea explicație: „Constituire provizion pentru :

- prima concediu odihnă 2009 în sumă de .X. lei,
- prima Paște 2009, Crăciun 2008, 2009 în sumă de .X. lei,
- tichete de masă aferente octombrie 2008 - decembrie 2009 în sumă de .X. lei,,.

Prin Nota explicativă din data de 25.01.2012, directorul economic .X. , susține: „Conform Contractului Colectiv de Munca, art.54, art.78,alin.5 și art.107 societatea avea obligația să acorde salariaților prime de vacanță, prime de Paște și de Crăciun, și tichete de masă în anul 2008. Datorită lipsei de lichidități, aceste drepturi salariale nu au fost acordate, motiv pentru care Sindicatul Liber X a dat în judecată societatea pentru neacordarea lor angajaților. Astfel societatea a calculat c/valoarea acestora cu contribuțiile aferente în sumă totală de .X. lei. Urmare celor prezentate, Consiliul de Administrație a aprobat constituirea de provizioane în anii 2009-2010 pentru că acestea să nu afecteze exercițiile financiare ale anilor următori”.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Sentința civilă nr. .X./M pronunțată în sesiunea publică din data de 2009 de către Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./2009 privind soluționarea litigiului de muncă intervenit între reclamant Sindicatul Liber .X. în contradictoriu cu pârâta S.C. .X. S.R.L. având ca obiect drepturi bănești, care hotărăște: "Obligă pârâta la plată către fiecare membru de sindicat a primelor de Crăciun pentru anul 2008 a Primei de Paști pentru anul 2009, precum și a contravalorii tichetelor de masă începând cu data de 01.10.2005 la zi”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Raportul de gestiune al administratorilor, atașat bilanțului contabil din data de 31.12.2009 se menționează la Capitolul III Principii, Politici Și Metode Contabile, pct.10 Provizioanele - IAS 37, următoarele :

„La S.C. .X. S.R.L. s-a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând c/val prima de vacanță, prima de Paște și de Crăciun cu contribuțiile aferente, și a tichetelor de masă pentru perioada octombrie 2008 - decembrie 2009, ce trebuiau acordate salariaților conform Contractului Colectiv de Muncă, art.78, alin.5 și pentru care există Hotărârea Judecătorească irevocabilă, în suma totală de de .X. lei. Acordarea acestor prime în anul 2009 nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de

exploatare în condițiile în care în a doua jumătate a lunii octombrie societatea și-a reluat activitatea de producție, dar la parametri reduși, astfel nu avut venituri, efectuându-se doar cheltuieli majore pentru investiții în vederea repornirii".

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea dreptul la deducere numai pentru acele provizioane prevăzute de art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților, provizioanele constituite în limita unui procent de 20 % începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25 % începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30 % începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili care îndeplinesc cumulativ anumite condiții,

- provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancale înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României,

- provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, provizioanele constituite în limita unui procent de 100 % din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili care îndeplinesc cumulativ anumite condiții,

- provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeu, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor,

- provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că provizioanele constituite de către societate pentru anul 2009 „Constituire provizion pentru primă concediu odihnă 2009, primă Paște 2009, Crăciun 2008 și 2009 tichete de masă aferente octombrie 2008 - decembrie 2009, nu se încadrează în nici una din situațiile prevăzute în art.22, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, acordarea acestor prime nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare, astfel încât suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

6) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu apa, abur, energie și epurare:

Organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile scoase în afara costului de producție aferente anului 2009 în sumă totală de .X. lei sunt

cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal întrucât sunt efectuate în favoarea asociațiilor S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.R.L. în speță fiind aplicabile prevederile art.21, alin.4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a închiriat platforma chimică formată din terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier de la asociatul S.C. .X. S.A. .X. conform contractului de închiriere nr. .X./2008 și ulterior de la S.C. .X. X S.R.L. .X. conform contract de închiriere nr. .X./2010, asociat nou al S.C. .X. S.R.L. ca urmare a cedării de către S.C. .X. S.A. a părților sociale deținute la contestatară.

În timpul inspecției, organele de inspecție fiscală au constatat existența relațiilor de afiliere cu S.C. .X. S.A. .X. în calitate de furnizor și client al lui S.C. .X. S.R.L. precum și cu S.C. .X. .X. S.R.L. care are calitate de furnizor. În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile de întreținere cu apa, abur, energie și epurare înregistrate în afara costului de producție în sumă totală de .X. lei ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal conform art.21, alin.(4) lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost fundamentate și nu au avut scop economic, acestea fiind efectuate în favoarea asociațiilor S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L. .X..

Referitor la veniturile în sumă de .X. lei:

7) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând contravaloare probe tehnologice:

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea obligația să înregistreze în contul 722 "*Venituri din producția de imobilizări corporale*" contravaloarea probelor tehnologice în sumă de .X. lei, înregistrate în contabilitatea de gestiune aferentă lunii octombrie 2009 în contul 9318 "*Cheltuieli în afara costului de producție*", efectuând articolul contabil "2XX = 722" ceea ce ar fi condus la majorarea rezultatului financiar aferent trim.IV 2009.

Organele de inspecție fiscală au majorat rezultatul financiar aferent trim IV 2009 în baza prevederilor art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu suma de .X. lei, deoarece cheltuielile cu probele de funcționare nu pot fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, aceasta participând în mod direct la obținerea imobilizărilor corporale puse în funcțiune și ca urmare trebuie incluse în costul de producție al acestora.

În baza prevederilor O.M.F.P nr.1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a organizat și a condus contabilitatea de gestiune începând cu luna octombrie 2009. Societatea a evidențiat în contul 9318 "*Cheltuieli în afara costului de producție*" o serie de cheltuieli efectuate de sectorul productiv și neproductiv al societății, o parte din aceste cheltuieli fiind menționate în referatele întocmite de secțiile de producție și cele auxiliare ale S.C. .X. S.R.L.

Astfel s-a solicitat S.C. .X. S.R.L. prin Notificarea nr. .X./ 2011 să explice scoaterea în afara costurilor de producție prin contabilitatea de gestiune a sumelor înregistrate în contul 9318 "*Cheltuieli în afara costului de producție*", din care face parte și suma de .X. lei din luna octombrie 2009 astfel cum rezultă din Referatul nr. .X./2009 întocmit de Secția Utilități .X..

Referitor la acest aspect S.C. .X. S.R.L. a menționat următoarele: „*costurile neîncorporabile în valoarea producției sunt costuri generale de administrație, costuri de desfacere, regia fixă recunoscută ca o cheltuială a perioadei (costul subactivității), care nu influențează valoarea producției ci se reflectă doar în rezultatul exercițiului. Pe lângă aceste cheltuieli mai sunt și acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocului/ prestarea de serviciu, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei cum ar fi: cheltuieli cu supravegherea instalațiilor prin măsuri de pază internă, cheltuieli cu menținerea lor în condiții de siguranță, cheltuieli în vederea protecției instalațiilor împotriva înghețului în perioada rece, cheltuieli cu iluminatul pe perimetrul societății”.*

La baza acestor precizări, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a efectuat în luna octombrie 2009 o serie de probe care au generat cheltuieli în sumă totală de .X. lei compusă din:

- gaz metan în sumă de .X. lei,
- apă în sumă de .X. lei,
- personal în sumă de .X. lei,
- energia electrică în sumă de .X. lei,
- materiale în sumă de .X. lei,

Organele de inspecție fiscală au constatat că, aceste cheltuieli fără de care utilajele nu ar fi funcționat, nu au fost utilizate pentru obținerea de produse finite sau prestarea de servicii de către S.C. .X. S.R.L, acestea participând efectiv la punerea în funcțiune a obiectivelor de investiții, putând fi recunoscute ca și cheltuieli pentru realizarea producției de imobilizări fiind

direct atribuibile acestei activități dar neputând fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei.

Deși prin răspunsurile la notificările solicitate, societatea susține că aceste cheltuieli scoase în afara costului de producție nu se pot identifica "*pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocului/prestarea de serviciu, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei*", organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste cheltuieli în suma de .X. lei se pot identifica pe obiecte de calculație, acestea fiind direct atribuibile producției de imobilizări pe care societatea a desfășurat-o până la punerea în funcțiune a obiectivelor de investiții, respectiv luna octombrie 2009 și ca urmare trebuiau incluse în costul de producție al imobilizărilor în cauza, conform pct.53 alin.(1) și pct.55 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precum și pe Standardele Internaționale de Contabilitate - IAS 16.

Așa cum rezultă din documentele contabile prezentate de către societate, precum și din Rapoartele de gestiune ale administratorilor aferente anilor 2008 și 2009 (atașate bilanțurilor contabile) pe tot parcursul anului 2008 și până în luna octombrie 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L nu a avut activitate de producție sau prestări servicii, în această perioadă, a desfășurat numai lucrări de investiții în vederea repornirii", ca urmare nu au existat alte obiecte de calculație asupra cărora cheltuielile cheltuielile cu probele tehnologice să fie repartizate.

Obligația includerii contravalorii probelor tehnologice în costul de producție al imobilizărilor rezultă și din conținutul prevederilor O.M.F.P nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din conținutul Procesului verbal de punere în funcțiune (cod 14-2-5/b) prevăzut de O.M.F.P. nr.3512/2008, reiese că legiuitorul prevede obligativitatea S.C. .X. S.R.L de a include în valoarea mijloacelor fixe contravaloarea probelor tehnologice, aceasta reprezentând o condiție implicită și obligatorie impusă de legiuitor pentru ca utilajele să poata fi puse în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit procese verbale de punere în funcțiune a obiectivelor de investiții, dar nu a prevăzut în conținutul lor contravaloarea probelor tehnologice așa cum se prevede în Anexa nr.3 - Modelele Documentelor Financiar-Contabile din O.M.F.P. nr.3512/2008, rezumându-se doar la scoaterea cheltuielilor privind aceste probe în afara costurilor de producție.

În urma analizării documentelor justificative privind activitatea societății în cursul anului 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a inclus în producția de imobilizări corporale cheltuielile privind personalul și contribuțiile sociale aferente în valoarea totală de .X. lei, prin nerespectarea prevederilor pct.92 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, astfel încât organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2009, prin reîntregirea veniturilor din producția de imobilizări corporale cu această valoare în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a recuperat rezultatul fiscal al anului 2009 ținând cont de:

- cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei,
 - venituri neînregistrate de societate în sumă de .X. lei,
- astfel cum au fost explicitate mai sus.

Pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de .X. lei

Referitor la **suma de .X. lei** înregistrată în luna decembrie 2010 prin contul 6581, reprezentând penalități aferente facturilor emise în baza contractelor comerciale încheiate cu furnizorii:

- S.C. .X. S.A. - penalități în sumă de .X. lei,
- S.C. .X. S.A. - penalități în sumă de .X. lei,
- S.C. .X. .X. S.R.L - penalități în sumă de .X. lei,
- S.C. .X.S.R.L - penalități în sumă de .X. lei,
- S.C. .X.S.R.L - penalități în sumă de .X. lei,
- S.C. .X.S.A. - penalități în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. a încheiat contracte cu furnizorii menționați ce au emis facturi care au ca obiect prestarea de servicii necesare punerii în funcțiune a mijloacelor fixe de pe Platforma Chimică care au fost închiriate de la S.C. .X. S.A și nu au fost decontate la timp și pentru care s-au calculat penalități.

- S.C. .X. S.R.L.

Contract nr. .X./2009 al cărui obiect este: *"Prestatorul se obligă să execute expertize și verificări pentru conducte de gaze naturale conform devizelor ofertă de lucrări anexă la contract și să emită buletine de laborator aferente controalelor efectuate expertiza și verificare a rețelei de gaze naturale"*.

- S.C. .X. SRL

Contract nr. .X./X./2008 al cărui obiect îl constituie: "*Întreținerea liniei de cale ferată în regim de service, timp de 20 zile pe lună. Se va întreține linia de cale ferată industrială proprietatea S.C. .X. S.A. .X., aflată în locațiune/închiriere la S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului de închiriere nr. .X./2008*".

- S.C. .X. S.R.L. .X.:

Contract nr. .X./ 2009 al cărui obiect este următorul: "*Prestarea de servicii de etalonare, calibrare, reparare de catre Prestator, conform Procedurilor /Normelor de Metrologie , a cartilor tehnice si/sau instructiunilor de utilizare , cu respectarea cerintelor de asigurare a calitatii, a activitatii de etalonare /calibrare si reparare a mijloacelor de masurare din dotarea Beneficiarului*".

- S.C. .X. & Services S.R.L.:

Contract nr. .X.. /2008 al cărui obiect îl constituie:

"- Elaborarea programelor și efectuarea examinărilor, verificărilor și investigațiilor în vederea evaluării stării tehnice și a studiilor privind stabilirea condițiilor de funcționare și evaluarea duratei de funcționare remanente în conformitate cu prescripțiile ISCIR C4 -2003, C6-2003 și C10-2003 pentru recipientele sub presiune și conductele din instalațiile Beneficiarului.

Aceste lucrări vor fi denumite pe scurt lucrări de expertiză tehnică;

- Elaborarea de proiecte de reparații pentru recipientele sub presiune și conductele din instalațiile beneficiarului în conformitate cu prescripțiile ISCIR C4 -2003, C6-2003 și C10-2003;

- Efectuarea de examinări nedistructive și încercări de materiale pentru caracterizarea integrității structurale și a gradului de îmbătrânire a componentelor sub presiune din instalațiile beneficiarului;"

- Societatea Comerciala pentru Servicii de Mentenanță .X. S.A.

Contract de prestări servicii nr. .X./2009, al cărui obiect este următorul: "Prestatorul se obligă să presteze serviciul - Revizia tehnică a stației 110Kv - Azot I+II-.X."

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a penalităților în sumă de .X. lei, au fost hotărâri definitive și irevocabile, executări - sentințe, ordonanțe, încheieri de expediment, după cum urmează:

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.1 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. S.A) în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 având în vedere Sentinta civilă nr..X./2009 emisă de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ în dosarul nr. .X. /2009 pronunțată în ședința publică

din.2009, prin care S.C. .X. S.R.L, a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A. deoarece s-a constatat că, creditoarea S.C. .X. S.A. a solicitat, în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L, emiterea unei ordonanțe de plată pentru suma de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere a plății sumelor datorate, calculate de la data scadenței pâna la data plății și/sau data de 12.10.2009.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.3 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. S.A) în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 având în vedere Sentinta civilă nr. .X./2009 emisă de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ în dosarul execuțional nr. .X./2010 prin care S.C. .X. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A. în sumă de .X. lei și în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 în dosarul execuțional nr. .X./2010 emisă de Tribunalul .X. prin care S.C. .X. S.A a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. S.A.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.4 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. .X. S.R.L.) în baza Ordonanței de poprire din data de .2010 având în vedere Sentinta civilă nr..X./2010 emisă de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ în dosarul execuțional nr. .X./2010, prin care S.C. .X. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către .X.&X.

4) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.6 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. S.R.L) în baza Tranzacției încheiate în data de 01.11.2010 la Judecătoria .X. în dosarul nr..X./2010, prin care S.C. .X. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C .X. S.R.L.

5) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.5 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. S.R.L) în baza Hotărârii emise de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ – Sentința civilă nr. .X. în dosarul nr..X./2010, prin care S.C. .X. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C .X. S.R.L.

6) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrarea contabilă 6581 = 462.8 cu suma de .X. lei (penalități S.C .X. S.A.) în baza Sentinței Civile nr. .X./2010 emisă de Judecătoria .X. în dosarul nr. .X./2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru niciuna dintre înregistrările contabile prezentate, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documentul justificativ, respectiv factura fiscală emisă de furnizorii în cauză în care să fie

cuprinse penalitățile de întârziere așa cum este prevăzut în art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru înregistrarea în contabilitate a penalităților de întârziere aferente livrărilor de bunuri și prestări de servicii, furnizorul bunurilor/serviciilor - S.C. .X. S.R.L, avea obligația să emită o factură cu mențiunea „*neinclus în baza de impozitare*” dat fiind faptul că potrivit prevederilor art.137 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare pentru livrări de bunuri de servicii efectuate în interiorul țării nu cuprinde penalizările solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate, iar beneficiarul avea obligația să o evidențieze în jurnalul de cumpărări și implicit în decontul de TVA la rd.24.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că dacă până la data 31.12.2009 conform art.155 alin7 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoanele impozabile erau scutite de la obligația emiterii facturii pentru operațiunile constând în livrări de bunuri și prestări de servicii cu condiția consemnării acestora în documente specifice care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la alin.5, începând cu data de 01.01.2010 nu avea obligația emiterii facturii atâta timp cât nu există un temei legal care să scutească în mod expres emiterea facturii pentru penalități.

Organele de inspecție fiscală au constatat că penalizările pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale (neplata la scadență a facturilor) înregistrate în evidența contabilă în baza diverselor documente, precum sentințe, ordonanțe de poprire, tranzacție, protocol, sunt aferente facturilor emise de furnizorii: S.C .X. S.A, S.C. X S.R.L, S.C .X. S.R.L, S.C .X. S.R.L, S.C .X.S.A, cu care S.C. .X. S.R.L.a încheiat contracte ce au ca obiect prestarea de servicii în folosul punerii în funcțiune a mijloacelor fixe de pe Platforma chimică care au fost închiriate de la S.C. .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală au constatat că penalizările sunt aferente întocmai acelor facturi emise de acești furnizori care au avut ca scop efectuarea de lucrări asupra mijloacelor fixe închiriate, dat fiind faptul că mijloacele fixe care au făcut obiectul închirierii nu erau în stare de funcționare la momentul închirierii, cărora în intervalul verificat le-a fost adăugat astfel un plus de valoare, care au fost ulterior cedate proprietarului, însă cheltuielile cu penalizările pentru neplata în timp a acestora nu au fost cuprinse în facturile emise de contestatară către S.C. .X. S.A, deși erau direct atribuibile imobilizărilor respective, în temeiul art.51 alin.(1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate

prin O.M.F.P. nr.3055/2009 potrivit căroră, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare.

În trimestrul I/2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă prin debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei în baza următoarelor facturi:

- factura nr. .X./ 2010 emisă de C.B. .X. – Colegiul Național .X. în valoare de .X. lei cu mențiunea „c/val masă ianuarie”,

- factura nr. .X./2010 emisă de C.B..X. – Colegiul Național .X. în valoare de .X. lei cu mențiunea „prânz, cină, cazare 11028.02.2010 din care suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 628, diferența regăsinde în nota contabilă 471-401 în storno .X. lei”.

Având în vedere faptul că societățile au menționat în răspunsul la Nota explicativă faptul că au efectuat prestări de servicii în scopul investițiilor la mijloace fixe închiriate de la S.C. .X. S.A. și care în luna august 2010 au fost cedate proprietarului, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a inclus în contabilitatea proprie cheltuieli privind hrană și cazarea salariaților aparținând S.C. .X. S.R.L, acestea constituind în fapt cheltuieli în favoarea asociatului S.C. .X. S.R.L. și care trebuiau refacturate acestuia.

Astfel, în temeiul **art.21 alin.(4) lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal** cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala în sumă de X lei ca fiind nedeductibilă fiscal.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în trimestrul IV 2010 în evidența contabilă prin debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” **facturi în valoare totală de .X. lei**, emise de Compania Națională .X. S.A. - Filiala Fabrica de .X. S.A. cu mențiunea, „prestare servicii” în baza contractului de prestări servicii nr. .X./FP/.2010, al cărui obiect îl reprezintă prestări de servicii de cazare, după cum urmează:

-factura nr. .X./11.10.2010 cu o bază impozabilă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată de .X. lei;

-factura nr. .X./04.11.2010 cu o bază impozabilă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată de .X. lei;

-factura nr. .X./13.12.2010 cu o bază impozabilă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată de .X. lei;

-factura nr. .X./22.12.2010 cu o bază impozabilă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată de .X. lei.

Urmare răspunsurilor din nota explicativă dată de directorul economic .X., organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. .X. a efectuat în

baza contractului nr. .X./17.02.2009 lucrări de demontare, montaj structuri metalice, reabilitare tamburi uscați, respectiv lucrări de investiții la mijloace fixe închiriate de la S.C. .X. S.A. și care în luna august 2010 au fost cedate proprietarului, astfel încât organele de inspecție fiscală **au stabilit că S.C. .X. S.R.L. a inclus în contabilitatea proprie cheltuieli de cazare efectuate de fapt în favoarea asociatului S.C. .X. S.A. și care trebuiau refacturate acestuia.**

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile scoase în afara costului de producție aferente anului 2010 în **sumă totală de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit** întrucât nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în temeiul art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.6 și art.7 alin.4 și art.49 alin.1 lit.a) c) și d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Semestrul I 2011 (perioada 01.01.2011 – 30.06.2011):

1) Referitor la suma de .X. lei reprezentând penalități pentru neplata la termen a facturii seria .X. nr. .X./2011 emisă de S.C. .X. S.A. conform dosarului de execuție nr. .X./2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat suma în evidența contabilă prin debitul contului 6581 „*Despăgubiri, amenzi și penalități*” considerând că respectiva penalitate este o cheltuială nedeductibilă.

În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat Contractul nr. .X./49 din 2008 care a stat la baza relației comerciale între S.C. .X. S.R.L. în calitate de client și S.C. .X. S.A. în calitate de executant, ce are ca obiect elaborarea lucrărilor „*Documentații tehnice privind obiectivul- Reabilitarea fabricii de azotat de amoniu la S.C. .X.*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. .X. S.A. în intervalul septembrie 2008- iulie 2009 în baza Contractului nr. .X./49 din 2008 au fost înregistrate în evidența contabilă prin intermediul contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a ținut cont de principiul de drept conform căreia accesoriu sequitur principale, astfel că în temeiul pct.88 alin.2 din Regulamentele contabile cu Directiva a-IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate cu O.M.F.P. nr.3055/2009 și a art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu apa, abur, energie și epurare, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat această sumă în afara costului serviciilor și produselor fabricate, astfel încât operațiunea nu are scop economic, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile ci în favoarea proprietarilor de imobilizării, respectiv a asociaților S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a închiriat platforma chimică formată din terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier de la S.C. .X. S.A. .X. conform contractului de închiriere nr. .X./ 2008 și de la S.C. .X. .X. S.R.L. .X. conform contractului de închiriere nr.14/.2010, fără însă ca S.C. .X. S.R.L. să aducă argumente și fără să prezinte documente care să demonstreze că respectivele cheltuieli înregistrate în afara costului de producție nu au fost efectuate în favoarea asociaților ci în scopul obținerii de venituri, astfel încat organele de inspecție fiscală în baza art.21 alin.4, lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare au stabilit că suma de X lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

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

1) Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care la data depunerii contestației S.C. .X. S.A. nu avea calitatea de mare contribuabil, iar Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012 nu a fost emisă de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit datorat de persoane juridice române pe perioada 10.03.2008 – 30.06.2011.

Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,

coroborat cu prevederile **art.206 alin. (2) din același act normativ :**

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal”.

Potrivit **art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, conform cărora:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

iar conform alin.2 al art.209 din același act normativ:

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

Potrivit **art.88 lit.e) din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: b) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

De asemenea, potrivit prevederilor **art.2 și art.3 din O.M.F.P. nr.1267/2006** pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2."

Conform prevederilor de la lit.a) și b) din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"* la O.M.F.P. nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

"a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate."

Din coroborarea prevederilor legale invocate, având în vedere că nu suntem în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii de impunere sau a unui act emis de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală în condițiile art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii teritoriale cu atribuții de soluționare a contestațiilor, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012 dosarul contestatiei S.C. .X. S.R.L. va fi transmis Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal contestat spre competență soluționare.

2) Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de .X. lei (.X. lei în anul 2009 +X lei în anul 2010 + X lei în anul 2011) reprezentând cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de X lei reprezentând cheltuieli de întreținere cu apă, abur, energie și epurare, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății, ci în favoarea asociaților S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L. .X., iar prin contestație societatea nu aduce argumente și documente de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a închiriat platforma chimică formată din terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier de la asociatul S.C. .X. S.A. .X. conform Contractului de închiriere nr. .X./18.03.2008 și asociatul S.C. .X. .X. S.R.L. .X. conform Contract de închiriere nr. .X./01.10.2010 și a scos în afara costului de producție, prin contabilitatea de gestiune, cheltuielile de întreținere cu apă, abur, energie și epurare în sumă de .X. lei efectuate pentru menținerea în funcțiune a platformei chimice.

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de .X. lei constând în apă, abur, energie și epurare ca fiind în favoarea asociaților S.C. .X. S.A. respectiv S.C. .X. .X. S.R.L. și nu în scopul obținerii de venituri de către societatea contestatară, în temeiul art.21, alin.(4), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat existența relațiilor de afiliere între S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de furnizori și clientul S.C. .X. S.R.L. și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat cheltuielile de întreținere cu apă, abur, energie și epurare înregistrate în afara costului de producție în sumă totală de .X. lei ca fiind nedeductibile, întrucât nu au fost fundamentate și nu au avut scop

economic acestea fiind efectuate în favoarea asociațiilor S.C .X. S.A. .X. si S.C. .X. .X. S.R.L. .X..

S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat cheltuielile cu apă, abur, energie și epurare ca fiind nedeductibile deoarece aceste cheltuieli reprezintă atât regia fixă nealocată costului care este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut, cât și cheltuieli curente ale perioadei care nu se pot identifica pe obiectele de calculație deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei conform O.M.F.P. nr.1826/2003.

S.C. .X. S.R.L. mai susține că respectivele cheltuieli cu apă, abur, energie și epurare nu au fost efectuate în favoarea asociațiilor ci pentru întreținerea instalațiilor, cheltuielile variază în funcție de anotimp, în perioada rece înregistrându-se un consum mai mare, fiind necesară o protecție a instalațiilor împotriva înghețului cu menținerea acestora în stare de funcționare. Societatea susține că opririle și pornirile repetate ale instalațiilor pe parcursul unei luni duc de asemenea la un consum suplimentar de utilități, inclusiv o cheltuială mai mare cu epurarea apelor chimice impure, necesare pentru activitatea de curățare și denocivizare a fluxului tehnologic.

S.C. .X. S.R.L. susține că dacă din funcționarea activelor societății rezultă pierderi, cheltuieli nu pot fi încadrate ca nedeductibile atâta timp cât ele au la bază activitatea managerială de repunere în funcțiune a unor imobilizări preluate într-o stare avansată de degradare, cu grad mare de uzură, ce au fost inițial puse în funcțiune începând cu 1937 și au fost nefuncționale din 2004.

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

*„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”,* iar potrivit prevederilor **art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.*

coroborat cu **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri** dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile **art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”,

coroborat cu **pct.43, lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile efectuate *“în favoarea”* asociațiilor sau acționarilor iau forma unor plăți făcute pentru aceștia, la un nivel superior, constituind actul anormal de gestiune, care nu este făcut în interesul întreprinderii, ci al asociațiilor.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că respectivele cheltuieli de întreținere cu apă, abur, epurare și energie efectuate nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri la nivelul S.C. .X. S.A. întrucât aceste cheltuieli au fost recunoscute chiar de societate ca nefăcând parte din obiectele de calculație specifice, (respectiv producerea de produse chimice) aspect rezultat din înregistrarea în contabilitatea proprie de gestiune în contul 9318 "*Cheltuieli în afara costului de producție*".

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor prezentate de societatea contestatoare în susținerea cauzei, rezultă că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în justificare, documente din care să reiasă modul concret în care utilizarea respectivelor servicii au fost utilizate în scopul obținerii de venituri.

În urma analizei documentelor aflate la dosarul cauzei, rezultă că imobilizările modernizate de către S.C. .X. S.R.L., închiriate de la asociați/prorietari și-au menținut caracteristicile în perioada închirierii ca urmare a efectuării de cheltuieli constând în apă, abur, energie și epurare care au contribuit la menținerea parametrilor modernizați, cheltuielile în cauză neavând ca scop obținerea de venituri, ci menținerea lor în starea de funcționare care să asigure preluarea în "*bune condiții*" a imobilizărilor de către asociatul S.C. .X. S.A. .X. și de asociatul S.C. .X. .X. S.R.L. .X..

De asemenea, prin Raportul administratorilor pe anul 2008 se menționează faptul că: "*Datorită nefuncționării fabricilor o perioadă de patru ani, instalațiile achiziționate aveau numeroase lipsuri de utilaje, materiale, piese de schimb*", aspect ce subliniază faptul că bunurile care au beneficiat de întreținere prin efectuarea cheltuielilor constând în apă, abur, energie și epurare **nu erau în stare de funcționare la data închirierii de către contestatară.**

Din situațiile din Anexele 1 și 2 la Contractul de închiriere nr. .X./ 2008 încheiat cu S.C. .X. S.A. reiese că efectuarea de modernizări s-a făcut pentru un număr redus de mijloace fixe din totalul celor închiriate, astfel că nu toate mijloacele fixe erau funcționale pe perioada supusă inspecției fiscale, fapt reliefat și de S.C. .X. S.R.L. care vorbește despre repunerea în funcțiune „*a unor imobilizări care au fost preluate într-o stare avansată de degradare, cu grad mare de uzură, ce au fost inițial puse în funcțiune începând cu 1937 și nefuncționale din 2004* „

Prin urmare, rezultă că cea mai mare parte a imobilizărilor închiriate, nu au fost puse în funcțiune pe perioada închirierii și evident nu au fost utilizate, S.C. .X. S.R.L. efectuând cheltuieli semnificative pentru întreținerea întregului patrimoniu închiriat, atât a imobilelor funcționale, cât și a celor nefuncționale.

Concluzia este că S.C. .X. S.R.L. nu probează cu documente și nu prezintă informații care să justifice efectuarea cheltuielilor în folosul societății respectiv al realizării de venituri impozabile, iar afirmația "*opririle și pornirile repetate ale instalațiilor care duc deasemenea la un consum suplimentar de utilități, inclusiv o cheltuială mai mare cu epurarea apelor chimice impure*" nu a fost susținută nici în timpul inspecției fiscale nici la contestație cu documente și dovezi care să justifice efectuarea cheltuielilor în scopul prevăzut de lege conform celor precizate în conținutul contestației cheltuielile au fost necesare pentru protecția "*instalațiilor împotriva înghețului cu menținerea acestora în stare de funcționare*" și de ele au beneficiat proprietarii imobilizărilor, sus menționați.

Sușținerile S.C. .X. S.R.L., potrivit cărora: "*Aceste cheltuieli cu apă, abur și energie variază în funcție de anotimp, în perioada rece înregistrându-se un consum mai mare, fiind necesară o protecție a instalațiilor împotriva înghețului cu menținerea acestora în stare de funcționare. Opririle și pornirile repetate ale instalațiilor pe parcursul unei luni duc de asemaenea la un consum suplimentar de utilități, inclusiv o cheltuială mai mare cu epurarea apelor chimice impure, necesare pentru activitatea de curățare și denocvizare a fluxului tehnologic*" nu pot fi reținute în susținerea cauzei, atâta timp cât societatea nu a adus documente doveditoare cu ocazia controlului și nici cu ocazia contestației, prin care să confirme faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, ele fiind evidențiate în contabilitatea de gestiune în afara costului de producție.

De asemenea, sușținerile S.C. .X. S.R.L., respectiv: "*Dacă din funcționarea activelor societății se produc pierderi, acestea nu pot fi încadrate ca nedeductibile, atâta timp cât ele au la baza activitatea managerială de repunere în funcțiune a unor imobilizări preluate într-o stare avansată de degradare, cu grad mare de uzură, ce au fost inițial puse în funcțiune începând cu anul 1937 și nefuncționate din 2004*", vin să întărească cele susținute de organele de inspecție fiscală în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2002 respectiv faptul că S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.R.L., prin cheltuielile de întreținere efectuate de S.C. .X. S.R.L. au beneficiat în calitatea lor de asociați/prorietari de bunuri preluând bunurile la alte standarde decât cele existente în momentul predării imobilizărilor în chirie.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu apă, abur, energie și epurare **în sumă de .X. lei**, astfel că în temeiul prevederilor **art.216 alin.1 din**

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:**

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de.X. lei.

3) Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferent anului 2009, reprezentând probe conducte DN500 și DN600 efectuate de S.C. .X. S.A. conform facturii nr. .X./ 2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând contravaloarea probelor la conducte în regim de presiune prestabilită, în condițiile în care societatea a predat definitiv și cu titlu gratuit conductele de alimentare cu gaz către SNT .X. S.A. .X..

În fapt, în luna septembrie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă prin debitul contului 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* suma de .X. lei aferentă facturii seria COMIFB nr. .X./2009 emisă de S.C. .X. S.A. cu mențiunea : *“Probe conducte DN 500 și DN 600, pe tronsonul dintre SRM .X.și SRM .X. S.R.L”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste conducte la care s-au efectuat probele menționate pe factură, au fost achiziționate de societate de la S.C. X .X. România S.A. .X. în baza facturii nr. .X./2009 în valoare de .X. lei, fiind înregistrate în evidența contabilă prin debitul contului 212 *“Construcții”* (valoarea "X DN 500" în sumă de .X. lei cu numărul de inventar 1135 și valoarea "Conductă Alimentare Gaz DN 600" în sumă de .X. lei cu numărul de inventar 1144).

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2009 contravaloarea probelor efectuate la conducte aflate în proprietatea acesteia, prin nota contabilă:

231 =722 pentru .X. lei ; 212=231 pentru .X. lei
apoi în luna octombrie 2009 societatea a considerat că probele efectuate la aceste conducte nu intră în valoarea mijlocului fix, efectuând astfel aceleași înregistrări în storno, astfel:

231 = 722 pentru -.X. lei ; 212 = 231 pentru -.X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a stornat eronat valoarea de .X. lei din valoarea imobilizărilor corporale prin încălcarea prevederilor pct.55 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și cu prevederile Standardului Internațional de Contabilitate – IAS 16.

Societatea susține că probele la conductele de alimentare cu gaz DN500 și DN600 se referă la probarea în regim de presiune prestabilită, conform normelor legale în vigoare a traseelor de alimentare cu gaz metan a platformei .X., pentru verificarea integrității, rezistenței și etanșeității acestora, fiind efectuate înainte de începerea oricăror lucrări de investiții, în scopul stabilirii unui plan de investiții, în condițiile în care aceste conducte nu au fost utilizate din decembrie 2004, fiind o cheltuială curentă a perioadei care nu participă efectiv la obținerea stocului de imobilizări.

De asemenea societatea consideră că această cheltuială este deductibilă întrucât se referă la prestări de servicii efectuate pentru verificări asupra funcționării în parametrii a unor instalații vechi.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.*

coroborat cu **pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului

impozabil **trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

În speță este aplicabil și **pct.55 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și coroborate cu prevederile Standardului Internațional de Contabilitate - IAS 16**, unde se menționează:

“pct.55. (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

(4) Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;*
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;*
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;*
- costurile de desfacere.”*

IAS 16 privind Imobilizări corporale

“Exemple de costuri direct atribuibile :

- costuri initiale de livrare si manipulare;*
- costuri de instalare si asamblare;*
- onorariile profesionale;*
- costuri de testare a functionarii corecte a activului, etc.”*

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în 21 septembrie 2009, societatea a achiziționat în baza facturii nr. .X./2009 de la S.C. .X. România S.A. .X. conductele la care s-au efectuat probele de gaz în regim de

presiune prestabilită de către S.C. .X. S.A., iar conform Procesului Verbal nr. .X./ 2009 S.C. .X. S.R.L. a predat în luna septembrie 2009 către X. .X. S.A. .X. **definitiv și cu titlu gratuit** un număr de 3 mijloace fixe, din care fac parte și conductele de alimentare gaz D500 și DN600 de pe tronsonul dintre SRM .X. și SRM .X. S.R.L. care au fost supuse probelor achitate către S.C. .X. S.A. cu factura nr. .X./2009.

Se reține că obiectivul fundamental al unei firme este acoperirea cheltuielilor efectuate și obținerea unui profit, ori în cazul în speță prin cedarea definitivă și cu titlu gratuit a conductelor de alimentare cu gaz către SNT GN .X. S.A. .X. conform Procesului Verbal nr. .X./2009, pe tronsonul dintre SRM .X. și SRM .X. S.R.L., din punct de vedere fiscal nu au fost obținute venituri impozabile în exercițiul fiscal 2009. Rezultă că suma de .X. lei a fost în mod legal stabilită ca nedeductibilă fiscal, astfel că organele de inspecție fiscală legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu probe conducte de gaz în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, "(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă",

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din **Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat",

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

4) Referitor la diminuarea pierderii fiscale în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2008 + .X. lei în anul 2009) reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru prime aferente anilor 2008 și 2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele, în condițiile în care provizioanele constituite de către

societate nu se încadrează în niciuna din categoriile de provizioane deductibile, prevăzute de lege.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat prin debitul contului 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele privind amortizările provizioanele și ajustările pentru depreciere" în corespondență cu 1518 "Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli" suma de .X. lei în anul 2008 conform Notei contabile nr.72/2008 care menționează "Constituire provizion pentru prime de vacanțe aferente anului 2008" și în anul 2009 suma de .X. lei conform Notei contabile nr. .X. din 31.12.2009 conținând următoarea explicație: „Constituire provizion pentru :

- prima concediu odihnă 2009 în sumă de .X. lei,
- prima Paște 2009, Crăciun 2008, 2009 în sumă de .X. lei,
- tichete de masă aferente octombrie 2008 - decembrie 2009 în sumă de .X. lei,,.

Prin Nota explicativă din data de 25.01.2012, dată de directorul economic .X., S.C. .X. S.R.L. susține: „Conform Contractului Colectiv de Munca, art.54, art.78,alin.5 si art.107 societatea avea obligația să acorde salariaților prime de vacanță, prime de Paște și de Crăciun, și tichete de masă în anul 2008. Datorită lipsei de lichidități, aceste drepturi salariale nu au fost acordate, motiv pentru care Sindicatul Liber .X. a dat în judecată societatea pentru neacordarea lor angajaților. Astfel societatea a calculat c/valoarea acestora cu contribuțiile aferente în sumă totală de .X. lei. Urmare celor prezentate, Consiliul de Administrație a aprobat constituirea de provizioane în anii 2009-2010 pentru că acestea să nu afecteze exercițiile financiare ale anilor următori”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că provizioanele înregistrate de S.C. .X. S.R.L. **nu se încadrează în nici una din situațiile prevăzute în art.22, alin.1 din Legea nr.571/2003** privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și acordarea acestor prime **nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare**, astfel încât organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei în anul 2008 și suma de .X. lei în anul 2009 sunt nedeductibile fiscal.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru prima de vacanță și tichete de masă aferente octombrie 2008 – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. susține că pentru munca prestată în baza Contractului individual de muncă, fiecare salariat are dreptul la un salariu și societatea a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând contravaloarea primelor de vacanță ce trebuiau acordate salariaților, conform Contractului colectiv de muncă, art.78,

alin.5 pentru care există și o Hotărâre judecătorească în baza căreia societatea este obligată să plătească fiecărui membru al Sindicatului Liber .X., primele de vacanță.

În drept, sunt aplicabile în speță prevederile **art.22, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare**:

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

a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. Prin excepție, rezerva constituită de persoanele juridice care furnizează utilități societăților comerciale care se restructurează, se reorganizează sau se privatizează poate fi folosită pentru acoperirea pierderilor de valoare a pachetului de acțiuni obținut în urma procedurii de conversie a creanțelor, iar sumele destinate reconstituirii ulterioare a acesteia sunt deductibile la calculul profitului impozabil;

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;

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

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

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

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

d) provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, precum și provizioanele specifice constituite de alte persoane juridice similare;

[...]

h) rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării;

i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;

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

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;

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

3. nu sunt garantate de altă persoană;

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

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;

l) provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română.”

Provizioanele sunt instrumente contabile de corelare a înregistrărilor scriptice cu realitatea economică faptică, ce duc la întărirea capitalizării firmei pentru a se putea face față unor deprecieri, cheltuieli sau riscuri viitoare.

Se reține că legiuitorul prin prevederile art.22 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a prevăzut limitativ categoriile de provizioane deductibile fiscal, respectiv: provizioanele pentru garanții de buna execuție acordate clienților, provizioanele constituite în limita unui procent de 20 % începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25 % începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30 % începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili care îndeplinesc cumulativ anumite condiții, provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare

nebanzare înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, provizioanele constituite în limita unei procent de 100 % din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili care îndeplinesc cumulativ anumite condiții, provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeurilor, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente.

Prin contestație, S.C. .X. S.R.L. susține: „*Constituie provizion pentru prima concediu odihnă 2009, primă Paște 2009, Crăciun 2008, 2009, tichete de masă aferente octombrie 2008 - decembrie 2009*”, însă din documentele prezentate de societate rezultă că provizioanele constituite de către societatea pentru anul 2009 nu se încadrează în niciuna din categorii de provizioane prevăzute expres de Codul fiscal la art.22 alin.(1): „*Provizioanele sunt recunoscute atunci când societatea are o obligație curentă (legală și implicită) ca urmare a unor evenimente trecute, când este probabil ca o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice, să rezulte din lichidarea obligației respective și când valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil.*”

Nedeductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele este susținută și de mențiunile de la Capitolul III “*Principii, politici și metode contabile*”, pct.10. Provizioanele - IAS 37 din Raportul de gestiune al administratorilor, atașat bilanțului contabil din data de 31.12.2009 potrivit căroră:

“*La S.C. .X. S.R.L. s-a constituit provizion pentru riscuri și cheltuieli, reprezentând c/val primă de vacanță, primă de Paște și de Crăciun cu contribuțiile aferente și a tichetelor de masă pentru perioada octombrie 2008 - decembrie 2009, ce trebuiau acordate salariaților conform Contractului Colectiv de Munca, art.78, alin.5 și pentru care există Hotărâre Judecătorească irevocabilă*”.

Mentionăm că acordarea acestor prime în anul 2009 nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare în condițiile în care în a doua jumătate a lunii octombrie societatea și-a reluat activitatea de producție, dar la parametrii reduși, astfel nu a avut venituri, efectuându-se doar cheltuieli majore pentru investiții în vederea repornirii.

Se reține că, simpla constituire de provizioane înregistrate în contabilitate cu nota contabilă nr. .X./2009 (prin care societatea a înregistrat în debitul contului 6812 “*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecieri*” în corespondență cu

1518 "Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli"), nu este suficientă pentru demonstrarea caracterului deductibil al cheltuielii la calculul profitului impozabil deoarece dreptul de deducere se acordă numai provizioanelor care sunt prevăzute expres la **art.22 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

De astfel, însuși administratorii societății recunosc prin Raportul de gestiune atașat la bilanțurile întocmite pe anii 2008 și 2009 că "acordarea acestor prime în anul 2009 nu se justifică din punct de vedere al cheltuielilor de exploatare în condițiile în care în a doua jumătate a lunii octombrie societatea și-a reluat activitatea de producție, dar la parametrii reduși, astfel nu a avut venituri, efectuându-se doar cheltuieli majore pentru investiții în vederea repornirii".

Prin Raportul de gestiune al administratorilor din 2010 la Capitolul III "Situția datoriilor" se menționează: "Valoarea capitalurilor proprii este negativă, stare de fapt existentă și în anul 2009 datorita lipsei de activitate a societății și a cheltuielilor înregistrate în vederea repornirii instalațiilor" fapt ce demonstrează faptul că societatea a efectuat în perioada verificată doar cheltuieli pentru investiții în vederea repornirii.

Invocarea de către contestatoare a prevederilor art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia: "(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece respectiva prevedere legală se aplică numai în cazul modificării destinației provizionului, ceea ce nu este cazul în speță, deoarece contestatara nu a achitat respectivele sume celor îndreptățiți.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"

coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

5) Referitor la suma de .X. lei (.X. lei în anul 2008 + .X. lei în anul 2009) reprezentând venituri din producția de imobilizări corporale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a reîntregi veniturile impozabile din perioada verificată cu cheltuielile privind personalul și contribuțiile sociale în condițiile în care societatea contestatară nu a inclus în producție cheltuielile privind personalul și contribuțiile sociale aferente.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. nu a inclus în producția de imobilizări corporale cheltuielile privind personalul și contribuțiile sociale aferente în valoare de .X. lei pentru anul 2008 și .X. lei pentru anul 2009, prin nerespectarea prevederilor pct.92 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și au recalculat rezultatul fiscal aferent anilor 2008 -2009, prin reîntregirea **veniturilor din producția de imobilizări corporale** cu aceste valori în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.R.L. susține că din totalul cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale aferente, conform balanței de verificare la 31.12.2008 în sumă de .X. lei, suma de .X. lei și conform balanței de verificare la 31.12.2009, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli curente ale perioadei cu salarii și contribuții aferente.

S.C. .X. S.R.L. consideră că fără cheltuielile enunțate anterior nu poate să obțină venituri și să desfășoare activitate, deoarece cheltuielile cu salariile și contribuțiile angajaților în sumă de .X. lei pentru anul 2008 și .X. lei pentru anul 2009 nu se referă la o imobilizare nouă, ci ele sunt costuri salariale aferente reparațiilor pentru activitate curentă recunoscute conform pct.94 din

O.M.F.P. nr.1752/2005 ca și cost efectuat la întreținerea și repararea imobilizărilor corporale în scopul utilizării acestora.

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

*„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”*,

coroborat cu **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între **veniturile realizate din orice sursă** și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține din constatările organelor de inpectie fiscala că societatea nu a inclus în pierderile din lunile martie - decembrie 2008 la venituri din imobilizări corporale, cheltuieli cu personalul, contribuțiile sociale aferente în sumă de .X. lei fiind încălcate în acest mod prevederile **pct.92(1) și (2) și pct.93(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, în vigoare de la 14.01.2008, ce prevede:

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;*
- b) cheltuieli materiale;*
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;*
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;*
- e) costurile de instalare și asamblare;*
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;*
- g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc”*

93. Cheltuieli ulterioare

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.”

Prin Notificarea nr. .X./18.01.2012 privind separarea cheltuielilor directe și indirecte pe secții, aflată la dosarul cauzei, s-a constatat că cea mai mare pondere o reprezintă cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale înregistrate de către societate în afara costului de producție deși acestea reprezintă cheltuieli cu munca vie, nefiind atribuite de S.C .X. SRL prin calculația costurilor niciunui obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.)

Deoarece în intervalul martie 2008 - septembrie 2009 societatea a desfășurat în principal activitate de investiții și nu a desfășurat activitate de producție corespunzător codului CAEN 2015 "*Fabricarea îngrășămintelor și produselor azotoase*" și nici alte prestări de servicii conform obiectelor secundare de activitate, cea mai mare pondere a cheltuielilor sunt cele privind personalul și contribuțiile sociale.

Se reține că însăși directorul economic al societății d-na .X. prin Nota explicativă din data de 25.01.2012, a menționat: "*societatea de la înființare a desfășurat activități de investiții, reparații curente, prestări de servicii/procesare, etc*".

Datorită nefuncționării la capacitate maximă a instalațiilor, cheltuielile indirecte cu munca vie neatribuibile producției realizate, au fost scoase în afara costului de producție (regia fixă nealocată) și care este recunoscută drept cheltuiala în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut.

Specificul societății este de așa natură, încât același efectiv de personal trebuie menținut chiar dacă instalațiile funcționează la capacitate redusă, sau la capacitate maximă.

Pentru a menține în societate tot personalul calificat, pentru a nu exista riscul ca aceștia să plece în altă parte, în perioada în care nu a existat producție, o parte din angajați au fost plătiți cu 75% din salariu de încadrare (X lei) în baza prevederilor art.52 lit.d) și ale art.53 din Codul muncii, completat cu prevederile art.2 din O.U.G. nr.28/2009.

Pe lângă personalul care a participat efectiv la activitățile de investiții și prestări servicii, a fost și personal implicat în activități de întreținere - reparații curente și supravegherea instalațiilor și echipamentelor care nu au funcționat decât redus pe parcursul unei zile/luni, dar care au trebuit să fie alimentate tot timpul cu energie electrică, energie termică, apă, să aibă asigurată epurarea apelor chimice impure rezultate în urma operațiunilor de denocvizare a fluxului tehnologic, în vederea evitării deteriorării acestora prin apariția fenomenelor de condensare, coroziune datorate temperaturilor scăzute și a evitării impactului cu mediu prin poluare. Aceste cheltuieli cu munca vie sunt aferente perioadei curente, și nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În intervalul martie 2008- septembrie 2009, societatea a desfășurat activitate de producție foarte restrânsă la secția explozivi constând în producția de presături (capace izolatoare, lagăre, cuzineti, etc..).”

Față de situația de fapt, rezultă că în perioada 2008 - septembrie 2009, societatea nu a atribuit niciunui obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru) cheltuielile cu salariile personalului și contribuțiile sociale aferente care au participat la menținerea și întreținerea instalațiilor și a echipamentelor închiriate în stare de siguranță și nici cheltuieli cu salariile și contribuțiile sociale aferente conducerii administrative în valoare de .X. lei în 2008 și .X. lei aferentă perioadei ianuarie - septembrie 2009.

Chiar S.C. .X. S.R.L. precizează că suma de .X. lei în 2008 și .X. lei în 2009 reprezintă cheltuielile curente ale perioadei cu salarii și contribuții aferente al personalului care a participat la menținerea și întreținerea instalațiilor și echipamentelor în stare de siguranță, asigurând microclimatul adecvat în cadrul instalațiilor, în condițiile în care instalațiile nu au fost în funcțiune în perioada respectivă, acestea fiind puse în funcțiune abia în luna octombrie 2009, urmare a investițiilor efectuate de contestatară la aceste instalații.

Se reține că în obiectul contractului de închiriere nr. .X./2010 se menționează:

"Art.3: Bunurile închiriate sunt date în folosință locatarului pentru a fi întreținute și exploatate în scopuri economice"

nicidecum pentru a fi întreținute pe cheltuiala societății, cu atât mai mult cu cât societatea datorează lunar S.C. .X. S.A valoarea chiriei în sumă de .X. lei/luna plus TVA.

În contractul de închiriere nr. .X./2010 încheiat în data de 01.09.2010 la conținutul contractului – obligațiile chiriașului .X. se menționează :

"-să achite chiria la termenele convenite;

- să folosească bunurile închiriate numai conform destinației și scopului pentru care au fost constituite;

- să efectueze și să suporte toate chetuielile pentru lucrări de întreținere, de reparații curente, reparații capitale, modernizări și investiții privind protecția mediului, a bunurilor închiriate cât și cele ocazionate cu revizia generală anuală a acestora;

- să achite utilitățile consumate, acestea neintrând în prețul chiriei;

- să asigure paza și securitatea bunurilor închiriate"

În concluzie, având în vedere răspunsurile la notificările întocmite de societate privind **neatribuirea chetuielilor cu primele și tichetele de masă niciunui obiect de calculație și a datelor din evidența contabilă**, rezultă că societatea avea obligația de a reîntregi veniturile din producția de imobilizări corporale, motivat și de faptul că în perioada 2008-2009 acțiunea contestatarei a constat în principal în efectuarea de investiții la mijloacele fixe pentru a le pune în funcțiune.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul **art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"

coroborate cu **pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat",

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

6) Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând cheltuieli cu probe tehnologice, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei, S.C. .X. S.R.L. nu demonstrează că a avut activitate de producție sau prestări servicii în perioada verificată, ci numai lucrări de investiții în vederea punerii în funcțiune a unor utilaje inchiriate.

În fapt, pentru punerea în funcție a unor utilaje, societatea a efectuat în octombrie 2009 o serie de probe tehnologice care au generat cheltuieli în sumă de .X. lei formata din:

- gaz metan în sumă de .X. lei,
- apă în sumă de .X. lei,
- personal în sumă de .X. lei,
- energie electrică în sumă de .X. lei
- materiale în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat pe baza documentelor contabile prezentate de S.C. .X. S.R.L. că aceste cheltuieli fără de care utilajele nu ar fi funcționat, nu au fost utilizate pentru obținerea de produse finite sau prestarea de servicii de către societate, acestea participând efectiv la punerea în funcțiune a obiectivelor de investiții, putând fi recunoscute ca și cheltuieli pentru realizarea producției de imobilizări deoarece sunt direct atribuibile acestei activități.

Din Rapoartele de gestiune ale administratorilor aferente anilor 2008 și 2009, s-a constatat că pe parcursul anului 2008 și până în luna octombrie 2009 S.C. .X. S.R.L. nu a avut activitate de producție sau prestări servicii, în această perioadă desfășurându-se numai *“lucrări de investiții în vederea repornirii”*.

Din conținutul Procesului Verbal de punere în funcțiune prevăzut de O.M.F.P. nr. .X./2008, organele de inspecție fiscală au constatat că legiuitorul prevede obligativitatea societății de a include în valoarea mijloacelor fixe contravaloarea probelor tehnologice, astfel încât organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibile cheltuielile cuprobele tehnologice în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. susține ca organele de inspecție fiscală au stabilit eronat probele de funcționare și avizare ar reprezenta cheltuieli direct atribuibile producției de imobilizări, ele de fapt fiind cheltuieli rezultate din pierderea tehnologică cu mult înainte de obținerea parametrilor optimi ai instalațiilor ce urmau să se pună în funcțiune.

De asemenea societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul prevederile art.93 și art.94 din O.M.F.P. nr.1752/2005 referitoare la faptul că, cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale, trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, astfel încât S.C. .X. S.R.L. susține că toate aceste probe sunt cheltuieli necesare repunerii în funcțiune la parametri inițiali ai acestor imobilizări care nu au funcționat din 2004, deci nu sunt cheltuieli care produc o îmbunătățire a parametrilor imobilizărilor.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art.24 alin.1 și alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările aferente:

“Amortizarea fiscală

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

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;”

coroborat cu pct.53.(1), pct.55 alin.1, 2 și 3 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;

55. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

3) *În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.*"

Conform prevederilor legale, amortizarea reprezintă expresia uzurii fizice și morale a activelor immobilizate, care datorită utilizării și/sau a trecerii timpului se depreciază, atât fizic cât și moral scopul amortizării fiind de a se reface capitalul investit, astfel încât la sfârșitul duratei de viață a activelor immobilizate aceasta să poată fi înlocuite în vederea asigurării continuității activității economice.

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că amortizarea fiscală reprezintă amortizarea deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil. Din punct de vedere fiscal, investiția în mijloace fixe amortizabile achiziționate de la terți sau obținute în regie proprie se poate recupera treptat, pe calea amortizării.

De asemenea în conformitate cu **art.24, alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea, se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, de către cel care efectuează investițiile, nefiind condiționată nici de îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, nici de obținerea de beneficii economice viitoare, cheltuielile deductibile fiind doar cele efectuate în scopul obținerii de venituri.

Referitor la susținerea din contestație potrivit căreia cheltuielile cu probele tehnologice sunt: *"de fapt cheltuieli rezultate din pierderea tehnologică cu mult înainte de obținerea parametrilor optimi ai instalațiilor ce urmau să se pună în funcțiune"* aceasta nu poate fi luată în considerare, deoarece pierderile tehnologice prin esența lor, sunt rezultatul unui proces de producție, iar contestatara nu prezintă în susținerea afirmației documente privind norme proprii de consum, rețeta produsului finit care să cuprindă pierderile tehnologice prevăzute în fiecare caz în parte.

De asemenea, din documentele contabile prezentate în timpul inspecției fiscale precum și din Rapoartele de gestiune ale administratorilor aferente anilor 2008 și 2009, rezultă că societatea nu a avut activitate de producție sau prestări servicii în perioada menționată desfășurându-se *"numai lucrări de investiții în vederea repornirii"*, ca urmare nu au existat alte obiecte de calculație asupra cărora cheltuielile cu probele tehnologice să fie repartizate.

Referitor la răspunsul dat de S.C. .X. S.R.L. în Notificarea nr. .X./2011, potrivit căreia cheltuielile scoase în afara costului de producție *"nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocului/ prestarea de serviciu, fiind necesare la realizarea activității"*

în ansamblul ei", se reține că organele de inspecție fiscală au identificat pe obiecte de calculație, cheltuielile în sumă de .X. lei, acestea fiind direct atribuibile producției de imobilizări pe care societatea a desfășurat-o până la punerea în funcțiune a obiectivelor de investiții, respectiv luna octombrie 2009 și ca urmare trebuiau incluse în costul de producție al imobilizărilor în cauza.

Astfel, S.C. .X. S.R.L. a întocmit Procese verbale de punere în funcțiune a obiectivelor de investiții, rezumându-se la scoaterea cheltuielilor privind probele tehnologice în afara costului de producție fără să prezinte în conținutul lor contravaloarea probelor tehnologice deși avea această obligație conform Anexei nr.2 "Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile", parte integrantă din O.M.F.P nr.3512/27.11.2008 ce specifică: "*Procesul-verbal de punere în funcțiune se întocmește pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservește procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice*".

Conform pct.212 alin.1 lit.c din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: "*Veniturile din exploatare cuprind:*

c) *venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale*", astfel încât S.C. .X. S.R.L. avea obligația să înregistreze în contul 722 "*Venituri din producția de imobilizări corporale*" contravaloarea probelor tehnologice în sumă de .X. lei cu consecințe majorării rezultatului financiar aferent trim.IV 2009.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul **art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"

coroborate cu **pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat",

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală privind denumirea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

7) Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilite de societate cu suma de .X. lei (.X. lei aferentă anului 2010 și suma de .X. lei aferentă anului 2011) reprezentând penalități pentru neplata la termen a facturilor emise de S.C. .X. S.A. în baza Sentinței civile nr. .X./2009 emisă de Tribunalul și a facturii seria nr. .X./2011,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectiva cheltuială, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat toate actele prezentate de societate și faptele ce rezultă din activitatea societății.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2010 cu Nota contabilă nr. .X./2010 suma de .X. lei în baza Ordonanței de poprire din data de 08.11.2010 (dosar execuțional nr. .X./2010), având în vedere Sentința civilă nr. .X./2009 emisă de Tribunalul .X. – Secția Comercială și de Contencios Administrativ prin care S.C. .X. S.R.L. a fost obligată la plata penalităților de întârziere către S.C. .X. SA.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii iunie 2011 suma de .X. lei în baza facturii nr. .X./2011 emisă de S.C. .X. SA cu mențiunea *“Penalități calculate pentru neplata în termen a facturilor, conform dosar de executare nr. .X./2010”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceeași sumă este cuprinsă în debitul contrului 6581 atât în luna decembrie 2010, cât și în luna iunie 2011 și întrucât contestatara nu a prezentat factura emisă de S.C. .X. SA astfel cum este prevăzut la art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au încadrat penalitățile pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale ca și cheltuieli nedeductibile.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că aceste penalități constituie daune contractuale acordate de către instanțele competente furnizorului pentru conduita culpabilă a societății. Ca urmare a investițiilor efectuate de către S.C. .X. S.R.L. la mijloacele fixe puse în funcțiune și în baza contractelor încheiate cu S.C. .X. S.A, aceasta a intrat în proprietatea investițiilor efectuate la aceste mijloace fixe la valoarea lor reală, nefiind supraestimate prin adăugarea acestor penalități.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că în conformitate cu prevederile ar.88 alin.2 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, o majorare a valorii immobilizărilor necorporale cu valoarea penalităților ar rezulta într-o creștere a performanței immobilizării necorporale ceea ce este total neadevărat, fiind o creștere forțată și nejustificată a valorii immobilizării.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

“23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

d) dobânzile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;”

Din textele de lege invocate rezultă că dobânzile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt considerate cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor.

În speță, sunt incidente prevederile și pct.263 lit.a) din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

“263. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

*- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; **despăgubiri, amenzi și penalități**; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);”*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală aceste penalități sunt calculate pentru neplata la termen a facturilor emise de S.C. .X. S.A. în calitate de excutant în baza Contractului nr. .X./49/.2008 încheiat între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L. ce are ca obiect: "executantul se obligă să elaboreze lucrările: Documentații tehnice privind obiectivul - Reabilitatea fabricii de azotat de amoniu la S.C. .X. S.R.L."

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art. 22 din contractul la care facem referire se stipulează: "*Nerespectarea de către Client a termenului de plată a prețului angajat prin prezentul Contract atrage după sine plata de penalități de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de plată a prețului și până la data plății efective a prețului datorat, procent aplicat la prețul lucrării neachitate în termen*".

De asemenea, se reține că aceste penalități au fost înregistrate în contabilitate în baza Notei contabile nr. .X./2010 care a avut la bază Sentința civilă nr. .X./ 2009 emisă de Tribunalul .X., dar și în luna iunie 2011 în baza facturii nr. .X./2011 emisă de S.C. .X. S.A.

Conform Sentinței civile nr..X. emisă de Tribunalul .X. – Secția Comercială și de Contencios Administrativ în dosarul nr. .X./2009 pronunțată în ședința publică din 2009 s-a constatat că "*admite în parte acțiunea formulată de creditoarea S.C. .X. S.A, în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L. și în consecință :*

*Somează debitoarea ca în termen de 10 zile de la data rămânerii irevocabile a prezentei hotărâri să plătească creditoarei suma de .X. lei reprezentând debit neachitat și reeșalonat scadent la data de 30.09.2009, 29.10.2009 și 27.11.2009 și suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere de **0,1% pe zi de întârziere pentru fiecare debit de la data scadenței stabilită prin contract și până la data plății efective și/sau data de 12.10.2009. Obliga debitoarea sa plateasca creditoarei suma de .X. RON, reprezentând cheltuieli de judecata**".*

De asemenea, în Ordonanța de poprire din data de 08.11.2010 în dosarul execuțional nr. .X./2010 se precizează faptul că :

"Având în vedere titlul executoriu – Sentința civilă nr..X./2009 a Tribunalului și a Procesului Verbal de stabilire cheltuieli de executare nr. .X./2010 emis de Biroul Executorului Judecătoresc .X., prin care debitoarea S.C. .X. S.R.L. a fost obligată să plătească creditoarei S.C. .X. S.A. suma de .X. lei, reprezentând .X. lei cota parte din debitul neachitat și reeșalonat (ratele scadente la data de 30.09.2009, 29.10.2009 și 27.11.2009), .X. lei penalități de întârziere de 0,1 % pe zi de întârziere pentru fiecare debit de la data scadenței stabilită prin contract și până la data plății efective și/sau data de

12.10.2009, .X. lei cheltuieli de judecată, .X. lei cheltuieli de executare efectuate până în prezent și având în vedere că debitoarea are de încasat de la dvs, în temeiul art.454 Codul de procedură civilă.”

Organele de inspecție fiscală au mai reținut că:

“S.C. .X. S.R.L. a primit și înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii iunie 2011 factura nr. .X./ 2011 cu mențiunea: "Penalitate calculată pentru neplata în termen a facturilor, conform dosar de executare nr. .X./09.08.2010 " în valoare de .X. lei. Rezultă astfel că aceeași sumă de .X. lei este cuprinsă în debitul contului 6581 atât în luna decembrie 2010 cât și în luna iunie 2011.”

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală din data de .X.2012, organele de inspecție fiscală au menționat că:

“Suma de .X. lei, înregistrată în evidența contabilă ca fiind penalități pentru neplata în termen a obligațiilor datorate societății S.C. .X. S.A, nu a fost achitată acestuia până la data de 30.06.2011 (data până la care S.C. .X. S.R.L. a fost verificată)”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese cu claritate situația de fapt, în sensul că deși organele de inspecție fiscală precizează că **suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități”** atât în luna decembrie 2010, cât și în luna iunie 2011, în baza unei sentințe civile și, ulterior, în baza unei facturi nu reiese care sunt motivele pentru care nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli, având în vedere că temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv lipsa documentului justificativ este combătut de constatările privind existența facturii și a contractului încheiat între părți.

Având în vedere neconcordanțele din constatările organelor de inspecție fiscală, devin incidente prevederile **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea

sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanckionarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

La **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.

Având în vedere cele de mai sus, pentru stabilirea cu claritate a stării de fapt fiscale, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

se va desființa parțial Dispoziția nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de .X. lei lei reprezentând penalități pentru neplata la termen a facturilor, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control desființat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere toate argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

8) Referitor la diminuarea pierderii fiscale stabilită de societate cu suma de .X. lei reprezentând penalități pentru neplata la scadență a facturilor emise de S.C. .X. S.A, S.C. .X. & X S.R.L, S.C. .X..X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite de societate cu aceste cheltuieli, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect situația de fapt în ceea ce privește natura dobânzilor datorate de contestatoare.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a încheiat contracte cu S.C. .X. S.A, S.C. .X. & Service S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A care au ca obiect prestarea de servicii necesare punerii în funcțiune a mijloacelor fixe de pe Platforma Chimică care au fost închiriate de la S.C. .X. S.A, după cum urmează :

- S.C. .X. S.R.L.

Contract nr. .X./2009 al cărui obiect este: "Prestatorul se obligă să execute expertize și verificări pentru conducte de gaze naturale conform devizelor ofertă de lucrări anexă la contract și să emită buletine de laborator

aferente controalelor efectuate expertiza și verificare a rețelei de gaze naturale";

- S.C. .X. SRL .X.

Contract nr. .X./OJ-.X./15.05.2008 al cărui obiect îl constituie: *"Întreținerea liniei de cale ferată în regim de service, timp de 20 zile pe lună. Se va întreține linia de cale ferată industrială proprietatea S.C. .X. S.A. .X., aflată în locațiune/închiriere la S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului de închiriere nr. .X./2008";*

- S.C. .X. S.R.L. .X.:

Contract nr. .X./2009 al cărui obiect este următorul: *"Prestarea de servicii de etalonare, calibrare, reparare de catre Prestator, conform Procedurilor /Normelor de Metrologie , a cartilor tehnice si/sau instructiunilor de utilizare , cu respectarea cerintelor de asigurare a calitatii, a activitatii de etalonare /calibrare si reparare a mijloacelor de masurare din dotarea Beneficiarului";*

- S.C. .X. & Services S.R.L. .X.:

Contract nr. .X./2008 al cărui obiect îl constituie: *"Elaborarea programelor și efectuarea examinărilor, verificărilor și investigațiilor în vederea evaluării stării tehnice și a studiilor privind stabilirea condițiilor de funcționare și evaluarea duratei de funcționare remanente în conformitate cu prescripțiile ISCIR C4 -2003, C6-2003 și C10-2003 pentru recipientele sub presiune și conductele din instalațiile Beneficiarului;*

Aceste lucrări vor fi denumite pe scurt lucrări de expertiză tehnică;

- Elaborarea de proiecte de reparații pentru recipientele sub presiune și conductele din instalațiile beneficiarului în conformitate cu prescripțiile ISCIR C4 -2003, C6-2003 și C10-2003;

- Efectuarea de examinări nedistructive și încercări de materiale pentru caracterizarea integrității structurale și a gradului de îmbătrânire a componentelor sub presiune din instalațiile beneficiarului" ;

- Societatea Comerciala pentru Servicii de Mentenanță a Rețelei .X. S.A.

Contract de prestări servicii nr. .X./ 2009, al cărui obiect este următorul: *"Prestatorul se obligă să presteze serviciul - Revizia tehnică a stației 110Kv - Azot I+II-.X."*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 6581 cu Nota contabilă nr. .X./ 2010 suma de .X. lei pe anul 2010, fără a avea la bază un document justificativ, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că nu este obligatorie emiterea facturii fiscale de către furnizor pentru a înregistra în contabilitate penalitățile aferente contractelor comerciale.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a penalităților, au fost hotărâri definitive și irevocabile, executorii, sentințe, ordonanțe, încheieri de expediment, toate aceste fiind mai presus de orice alt document justificativ prevăzut de către legislația fiscală și/sau contabilă.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

și ale pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

“23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

d) dobânzile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;”

Din textele de lege invocate rezultă că dobânzile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt considerate cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor.

În speță, sunt incidente și prevederile pct.263 lit.a) din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

“263. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

*- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; **despăgubiri, amenzi și penalități**; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră*

achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);”

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală aceste cheltuieli cu dobânzile sunt nedeductibile pe considerentul că „*Pentru niciuna dintre înregistrările contabile prezentate anterior, la punctele A-F, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documentul justificativ - FACTURA FISCALĂ emisă de furnizorii în cauză în care să fie cuprinse penalitățile de întârziere*”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese ca în contractele de prestări servicii încheiate cu S.C. .X. SA, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. sunt prevăzute clauze privind răspunderea contractelor. Astfel, exemplificăm:

- Contractul de prestări servicii nr. .X./2009 încheiat între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L. la clauza Răspunderea Contractuală se menționează că:

“ Penalitățile pentru Beneficiar sunt de 0,1 pe zi din valoarea facturii neachitate în termen sau a obligației neexecutate. Valoarea penalităților poate depăși suma asupra căreia se calculează”.

- Contractul de prestări servicii nr. .X./0J/2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de executant și S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar la Obligațiile beneficiarului se menționează că:

“ 3.2.2 Va plăti executantului valoarea lucrărilor conform facturilor emise de către executant în termen de maxim 30 zile de la primirea facturii.

3.2.3 Acceptă plata necondiționată a unor penalități de 0,025 % din valoarea facturilor emise de executant pentru fiecare zi calendaristică de întârziere a plății acestor facturi.”

Potrivit Planului de conturi în debitul contului 6581 “*Despăgubiri, amenzi și penalități*” se înregistrează alte cheltuieli de exploatare, în speță valoarea despăgubirilor, amenzi și penalități, datorate sau plătite terților și bugetului de stat.

Din Raportul de inspecție fiscală se reține că “Penalitățile pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale (neplata la scadență a facturilor) înregistrate în evidența contabilă în baza diverselor documente, precum: sentințe, ordonanțe de poprire, tranzacție, protocol sunt aferente facturilor emise de furnizorii: S.C. .X. S.A, S.C. .X. S.A, S.C. .X. & Service S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A.

Față de prevederile legale mai sus citate, dobânzile nejustificate sunt de natura dobânzi și daune stabilite în cadrul contractelor economice și dispuse la plată prin sentințe judecătorești. Exemplificăm:

- Prin Sentința civilă nr. .X./2009 a Tribunalului .X., s-a constatat că "debitoarea S.C. .X. S.R.L., a fost obligată să plătească creditoarei S.C. .X. S.A,

Executarea silită prin inființarea unei popri asupra sumelor pe care debitoarea S.C. .X. S.R.L. le are de încasat de la S.C. .X. S.A, în calitate de terț poprit, până la concurența sumei de .X. lei."

iar în ordonanța de poprire/08.11.2010 (dosar executiv .X./2010) s-a menționat că: "Având în vedere titlul executoriu – Sența civilă nr. .X./2010 a Tribunalului .X. și a procesului verbal de stabilire cheltuieli de executare nr. .X./ 2010 emis de Biroul Executorului Judecătoresc.X., prin care debitoarea S.C. .X. S.R.L., a fost obligată să platească creditoarei S.C. .X. S.A.

Executarea silită prin inființarea unei popri asupra sumelor pe care debitoarea S.C. .X. S.R.L. le are de încasat de la S.C. .X. S.A, în calitate de terț poprit, până la concurența sumei de .X. lei."

- Sentința civilă nr. .X. emisă de Tribunalul .X. - Secția Comercială și de Contencios Administrativ (dosar nr..X./2009) pronunțată în ședința publică din 29.03.2010 privind soluționarea litigiului comercial intervenit între creditoarea S.C. .X. S.A, în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L, având ca obiect „ordonanța de plată” conform căreia Tribunalul a hotărât: "Admite cererea formulată și precizată de creditoarea S.C. .X. S.A. în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L.

Ordonă debitoarei să plătească creditoarei, în termen de 10 zile de la comunicarea hotărârii, suma totală de .X. lei, precum și cheltuieli de judecată în suma de .X. lei."

- Prin Sentința civilă nr. .X./C emisă de Tribunalul .X.- Secția Comercială și de Contencios Administrativ (dosar nr. .X./2010) pronunțată în Ședința publică din.2010 în cadrul căreia se soluționează cererea formulată în baza O.U.G. nr.119/2007 privind pe creditoarea S.C. .X. S.R.L. în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L., având ca obiect „ordonanța de plată” s-a hotărât: „Admite cererea formulată de creditoarea S.C. .X. S.R.L. în contradictoriu cu debitoarea S.C. .X. S.R.L.

Ordonă debitoarei să plătească creditoarei, în termen de 10 zile de la comunicarea hotărârii, suma totală de .X. lei debit, penalități de 0,025% pentru fiecare zi de întârziere aferente debitului de .X. lei, precum și de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere aferente debitului de .X. lei, calculate de la data scadenței și până la data plății efective a debitului, precum și cheltuieli de judecată în sumă de .X. lei."

În concluzie, nu se poate reține argumentul organelor de inspecție fiscală conform căruia societatea contestatoare nu a prezentat documentul justificativ în speță factura, deoarece justificarea înregistrărilor contabile de dobânzi contractuale, a avut la bază contractele încheiate între părți, facturile emise de prestatorii de servicii și neplătite la termen de beneficiar și sentințele instanței judecătorești cu caracter definitiv și executoriu prin care contestatara este obligată la plata sumelor în interiorul unui termen stabilit de instanță, urmare serviciilor prestate în baza contractelor înaintate între părți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

„Penalizările pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale (neplata la scadență a facturilor), înregistrate în evidența contabilă în baza diverselor documente, precum: sentințe, ordonanțe de poprire, tranzacție, protocol sunt aferente facturilor emise de furnizorii S.C. .X. SA, S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A., cu care S.C. .X. S.R.L. a încheiat contracte ce au ca obiect prestarea de servicii în folosul punerii în funcțiune a mijloacelor fixe de pe Platforma chimică care au fost închiriate de la S.C. .X. SA.”

Rezultă că penalizările sunt aferente întocmai acelor facturi emise de acești furnizori care au avut ca scop efectuarea de lucrări asupra mijloacelor fixe închiriate, dat fiind că mijloacele fixe care au făcut obiectul închirierii nu erau în stare de funcționare la momentul închirierii acestora, cărora în intervalul verificat le-au fost adăugate astfel un plus de valoare, care au fost ulterior cedate proprietarului însă cheltuielile cu penalizările pentru neplata în timp a acestora nu au fost cuprinse în facturile emise către S.C. .X. SA, deși erau direct atribuibile imobilizărilor respective, [...]”.

Față de aceste constatări, organul de soluționare a contestației a reținut că la dosarul cauzei se află, pe lângă contractele de prestări servicii încheiate cu prestatorii mai sus amintiți și următoarele contracte:

- Contractul de închiriere nr. .X./2008 încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de locator și S.C. .X. S.R.L., în calitate de locatar, potrivit căruia locatorul asigură chiriașului folosința bunurilor din Anexele 1 și 2, situate în .X., str. .X. nr. .X., jud. .X.;

- Contractul nr. .X./05.05.2008 încheiat între S.C. .X. S.A. al cărzi obiect îl reprezintă *„Susținerea financiară a activității investiționale desfășurate de S.C. .X. S.R.L., în calitate de locatar, în vederea efectuării lucrărilor necesare pentru punerea în funcțiune a instalațiilor închiriate de la S.C. .X. S.A., în baza contractului nr. .X. din data de 14.03.2008”*.

Potrivit art. 3.1. din contract *„Valoarea contractului este de .X. lei”*, iar la art. 5.1. se prevede că *„Plata eșalonată se va face direct de către S.C. .X. S.A. sau de către S.C. .X. S.A. în numele societății .X., în funcție de evoluția*

stadiului lucrărilor de punere în funcțiune a utilajelor și instalațiilor gestionate de S.C. .X. SRL în baza Contractului nr. .X./14.03.2008, în baza documentelor justificative ce se vor depune lunar”.

De asemenea, art. 9 din contract „Obligațiile părților”, stipulează:

„9.1. S.C. .X. S.A.:

Se obligă să pună la dispoziția societății .X. SRL fondurile bănești specificate în prezentul contract;

Se obligă să plătească în termenele stabilite sumele alocate;

Se obligă să verifice, prin organul de control abilitat, modul de utilizare a sumelor alocate.

9.2. S.C. .X. S.R.L.:

Se obligă să utilizeze sumele alocate numai în scopul realizării obiectului prezentului contract, respectiv: finalizarea lucrărilor necesare pentru punerea în funcțiune a instalațiilor de pe Platforma – închiriate de la S.C. .X. S.A.

Se obligă să obțină acordul S.C. .X. S.A. pentru fiecare cheltuială ce urmează a fi efectuată;

Se obligă să reflecte corect și la zi, în evidențele sale contabile, toate operațiunile economico - financiare ce decurg din derularea prezentului contract;

Se obligă să întocmească exact și corect toate documentele justificative privind utilizarea sumelor alocate; [...];

Se obligă să restituie – la finele contractului – bunurile închiriate prin Contractul nr. .X./14.03.2008 la valoarea majorată cu investițiile făcute din sumele primite ca susținere financiară”.

Actul adițional nr. .X./2010 la contractul de închiriere nr. .X./2008, potrivit căruia:

„Prezentul contract de închiriere se consideră reziliat, cu acordul ambelor părți contractante, începând cu data de 31.08.2010.

În termen de 30 zile de la data rezilierii, locatarul va preda bunurile închiriate, precum și toate accesoriile acestora, prevăzute în anexele 1 și 2 la prezentul contract, împreună cu:

- investițiile făcute din sumele primite de la S.C. .X. S.A. ca susținere financiară, în baza Contractului nr. .X./ 2008;*
- investițiile făcute din fonduri proprii, în baza acordului .X. nr. .X./2008.”*

Astfel, între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. au fost încheiate contracte de închiriere de bunuri, dar și contracte de finanțare pentru investițiile pe care chiriașul trebuie să le facă la bunurile închiriate pe cheltuiala proprietarului.

De asemenea, între părți au fost încheiate acte adiționale la contractele de închiriere prin care se stipulează expres ce se întâmplă cu investițiile făcute de chiriaș pe cheltuiala proprietarului la data rezilierii contractelor de închiriere.

Potrivit prevederilor art. 942 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic.

Prin contestație, S.C. .X. S.R.L. susține că aceste penalități constituie daune contractuale acordate furnizorilor de către instanțele judecătorești competente pentru conduita sa culpabilă, iar mijloacele fixe închiriate de la S.C. .X. S.A. au fost folosite în interes propriu, iar întrucât proprietara investițiilor este S.C. .X. S.A., valoarea lor reală nu a fost supraestimată prin adăugarea acestor penalități.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că investițiile au fost efectuate asupra mijloacelor fixe care au făcut obiectul închirierii, fără însă a analiza operațiunea în întregul său, respectiv faptul că finanțarea a fost făcută de proprietar, dacă mijloacele fixe au fost utilizate la obținerea de venituri de către chiriaș, dacă plățile au fost efectuate la timp de finanțator, motivele pentru care s-a întârziat cu plata furnizorilor, precum și faptul că pentru plata acestor penalități au fost emise sentințe judecătorești obligatorii și executorii pentru S.C. .X. S.R.L.

Astfel în temeiul prevederilor **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane

privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

La **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.

Având în vedere cele de mai sus, pentru stabilirea cu claritate a stării de fapt fiscale, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

se va desființa parțial Dispoziția nr..X./X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând penalități pentru neplata la scadență a facturilor emise de S.C. .X. S.A, S.C. .X. & X S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control desființat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere toate argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

9. Referitor la diminuarea pierderii fiscale stabilită de societate cu suma de .X. lei aferenta anului 2010 reprezentând cheltuieli cu serviciile executate de terți, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile executate de terți, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

În fapt, societatea contestă parțial actul administrativ, respectiv suma de .X. lei, respectiv:

- pentru anul 2008 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei;
- pentru semestrul I an 2011 cu suma de .X. lei;

Deși contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, prin contestație S.C. .X. nu prezintă argumente pentru suma de .X. lei aferentă anului 2010 reprezentând cheltuieli cu serviciile executate de terți.

În drept, sunt incidente prevederile **art.206 alin.1 lit.c) și d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,** republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

- c) motivele de fapt și de drept,*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Totodată, prin Decizia nr. .X. în dosarul nr. .X./2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă*”, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile **pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, care prevăd:

“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 baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. S.A.** deși contestă suma de suma de .X. lei din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, pentru suma de .X. lei aferenta anului 2010 reprezentând cheltuieli cu serviciile executate de terți nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt

și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația 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 va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile executate de terți.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.216 alin.1, alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./X.2012 și transmiterea acesteia Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal contestat în vederea înaintării, spre competență soluționare, Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X..

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de S.C. .X. S.R.L împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei – Cheltuieli nedeductibile

.X. lei – Venituri stabilite în urma controlului

3. Desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X./X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași pierderi fiscale și reîntregiri ale veniturilor impozabile, să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile.

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

DIRECTOR GENERAL

x