



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

***DECIZIA nr. 460 / 2011***  
***privind soluționarea contestației depusă de***  
***S.C. .X. SRL din .X., înregistrată la Direcția generală de***  
***soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de***  
***Administrare Fiscală sub nr. 906940 / 14.06.2011***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C. .X. SRL** prin adresa nr. .X./31.05.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/02.06.2011 și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./08.06.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/14.06.2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. SRL** din .X., Str. X, nr. X, județul X având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J35/X/1991.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.04.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. prin care, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./25.11.2010, aferent perioadei 01.07.2010 – 31.10.2010, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

Totodată, societatea contestă și suma totală de **.X. lei** stabilită de plată prin Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

La data depunerii contestației, S.C. .X. S.R.L. figurează la poziția nr. X din Anexa 2 – „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

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. Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 a fost comunicată societății la data de 02.05.2011 conform semnăturii și ștampilei societății aplicată pe decizia de impunere, iar contestația fost înregistrată la data de 31.05.2011 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC .X. SRL din .X. contestă Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu provizioanele:*

Societatea precizează că la momentul constatării „minusului în gestiune”, bunurile lipsă nu au figurat în gestiunea SC .X. SRL, bunurile în cauză fiind doar depozitate în spațiile deținute de aceasta în baza contractului de mandat nr. 2/2001 încheiat cu SC .X. SA. La momentul constatării „minusului în gestiune”, bunurile erau proprietatea acestei societăți.

Urmare celor prezentate anterior, au fost emise facturile nr. .X./30.12.2005, nr. .X./3.12.2005 pe numele SC .X. SRL, facturi ce au fost înregistrate în contabilitatea acesteia prin articolul contabil: 473 „Decontări din operații în curs de clarificare” = 401 „Furnizori”/ analitic distinct.

Deși în facturile emise de SC .X. SA a fost trecut generic „ciment...”, gestiunea SC .X. SRL nu a fost niciodată încărcată cu aceste bunuri având un regim de daune – interese, pe care, în baza contractului de mandat, societatea contestatară a înțeles să le achite.

Astfel, societatea susține că bunurile facturate nu au fost niciodată înregistrate în contul de gestiune 371 „Mărfuri” și nici direct pe

cheltuieli în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” sau în alte conturi similare de stocuri/cheltuieli.

Nefiind încărcată gestiunea SC .X. SRL cu mărfurile facturate, este impropriu să fi înregistrat un minus în gestiune cu aceste bunuri, respectiv să fi înregistrat articolul contabil 607 „Cheltuieli privind mărfurile” = 371 „Mărfuri”. Astfel, rezultatul fiscal al anului 2005 nu a fost afectat de nici o cheltuială cu minusurile în gestiune.

Prin urmare, dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală, nu au nici un suport real.

Întrucât persoana responsabilă de gestiunea SC .X. SA a fost un angajat al SC .X. SRL, la momentul facturării bunurilor pe numele acestei societăți, a fost deschisă o acțiune penală împotriva gestionarului vinovat. În funcție de modul de soluționare a acțiunii penale, va fi imputată întreaga sumă persoanei vinovate, moment în care societatea va înregistra o creanță față de persoana vinovată și un venit impozabil în contrapartidă.

Pe lângă faptul că societatea nu a înregistrat nici o cheltuială cu bunurile de natura stocurilor lipsă din gestiune, acestea vor fi imputate gestionarului vinovat, în acest fel societatea înțelegând să își recupereze daunele-interese facturate de furnizor.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea creanțelor clienți acestea au avut la bază un principiu contabil fundamental, respectiv principiul prudenței. Din punct de vedere fiscal acest tip de cheltuieli fac obiectul unor limitări specifice prevăzute de Codul fiscal, limitări ce au fost analizate de organele de inspecție fiscală, însă a fost invocat un temei de drept eronat.

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de 50.050 lei aferent cheltuielilor înregistrate ca urmare a vânzării unor terenuri către SC .X. SRL:*

Din punct de vedere contabil, având în vedere prevederile pct. 108 din Anexa la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, în cazul SC .X. SRL, reevaluarea activelor vândute a avut loc în cursul lunii noiembrie 2009. Astfel, norma contabilă nu a fost încălcată, reevaluarea terenului și a stației de sortare intervenind la sfârșit de exercițiu financiar, chiar și în condițiile în care vânzarea acestora are loc în cursul aceleiași luni.

Constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora reevaluarea a fost efectuată exclusiv în scop fiscal sunt eronate întrucât situația ar fi fost identică dacă reevaluarea și vânzarea activelor intervenea în cursul lunii decembrie 2009.

Având în vedere prevederile pct. 111 alin. (3) din Anexa la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările

ulterioare, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

În sensul dispozițiilor legale invocate, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, câștigul poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial a activului. Înregistrarea contabilă specifică acestor cazuri este: 105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Societatea susține că în cazul de față, fiind vorba de reevaluarea unui teren (activ neamortizabil), respectiv a unei stații de sortare (activ amortizabil dar pentru care diferența din reevaluare nu a fost amortizată), câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activelor, ca urmare a operațiunii de vânzare a acestora.

Odată câștigul realizat, surplusul din reevaluare capitalizat la rezerve poate fi alocat altor destinații și/sau distribuit către participanți sub orice formă.

Societatea precizează că din punct de vedere fiscal, reevaluarea activelor s-a efectuat în luna noiembrie 2009, astfel că pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007 așa cum prevede pct. 71<sup>5</sup> alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 7 alin. (1), pct. 33 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacției.

Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz, așa cum prevede art. 22 alin. (5<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind vorba de o evaluare efectuată ulterior datei de 1 mai 2009, organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că valoarea neamortizată a activelor cedate este o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal fără să analizeze tratamentul fiscal al diferențelor din reevaluare propriu-zise, înregistrate în contul 105 „Rezerve din reevaluare”. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor așa cum prevede pct. 57<sup>1</sup> coroborat cu pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv la momentul

efectuării înregistrării contabile 105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din reevaluare”.

În situația admiterii punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că ar fi supusă unei duble impozitări: odată prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu valoarea neamortizată a activelor cedate, iar apoi prin trecerea diferențelor din reevaluare la capitolul rezerve din reevaluare. Astfel este încălcat un principiu fundamental de fiscalitate, respectiv principiul echității fiscale reglementat de art. 3 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu amortizarea:*

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia pentru perioada în care activele amortizabile nu sunt utilizate pentru realizarea de venituri, societatea precizează că aceasta este lipsită de substanță economică, fiind astfel încălcat un principiu contabil fundamental, respectiv principiul prudenței.

Din punct de vedere contabil societatea susține că a respectat reglementările contabile în materie de amortizare.

Chiar dacă pentru decalaje temporare de timp, activele respective nu au generat venituri pentru societate, aceasta nu înseamnă că au fost încălcate dispozițiile de ordin general prevăzute de art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Fiind vorba de active ce își pierd valoarea în timp ca urmare a unor deprecieri ireversibile (amortizarea), în virtutea principiului prudenței invocat, aceste deprecieri trebuie recunoscute ca fiind deductibile fiscal, fiind generatoare de venituri impozabile pentru societate.

Activele societății pentru care organele de inspecție fiscală au repus amortizarea fiscală, au fost utilizate tot timpul în scopuri care au legătură certă cu activitatea economică a societății, respectiv cu generarea de venituri impozabile. Exemplu: Hala .X. a fost închiriată de societate către alți agenți economici (SC .X. SRL). De asemenea, activele în cauză au servit operațiunilor de depozitare materiale de construcții.

Societatea susține că prin aplicarea retroactivă, pentru perioada 2005-2006, a dispozițiilor pct. 70<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, care au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2007, au fost încălcate dispozițiile Constituției României.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este deductibilă amortizarea aferentă unor imobile neutilizate, fără să procedeze la recalcularea corespunzătoare a acesteia începând cu perioada în care a fost reluată utilizarea acestora, așa cum prevede pct. 5 din Anexa la Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și pct. 70<sup>2</sup> din Normele

metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Amortizarea contabilă înregistrată pentru activele „așa zis” neutilizate, nu a fost recunoscută din punct de vedere fiscal pe perioada nefuncționării acestora, dar nici nu a fost repusă de organele de inspecție fiscală în perioada când a fost reluată funcționarea acestora și când amortizarea repusă trebuia să înregistreze valori mult mai mari.

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu privire la achiziția unor materiale de construcții de la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL:*

Toate achizițiile de materiale de construcții (mărfuri) au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile. Facturile de achiziție de materiale de construcție au fost achitate de societate și înregistrate pe cheltuieli în momentul comercializării, în timp ce facturile de vânzare către clienții societății au fost înregistrate ca venituri de către societate în momentul comercializării și în mare parte au fost și încasate.

În consecință, societatea a obținut profit din comercializarea acestor mărfuri aproape în fiecare an din perioada supusă verificării și a achitat impozit pe profit aferent acestor tranzacții.

Societatea precizează că toate operațiunile de achiziții de mărfuri au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: facturi, avize de însoțire a mărfii, note de intrare recepție și constatare diferențe, etichete de cântar în care sunt înscrise producătorul, greutatea, dimensiunea, certificate de calitate/declarații de conformitate ș.a.m.d.

Achizițiile de mărfuri efectuate de la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL sunt reale și deserveșc realizării unor operațiuni impozabile și implicit realizării de venituri, nefiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea precizează că scopul documentelor justificative este de a dovedi realitatea operațiunilor de aprovizionare și nu dacă sunt formal corect întocmite „conform legii”.

De asemenea, societatea precizează că întrucât în cele mai multe cazuri, marfa a fost livrată de vânzători direct către clienții societății, aceasta a fost în imposibilitatea de a verifica realitatea datelor înscrise în avizele de însoțire a mărfurilor. Astfel că informații precum numărul de înmatriculare a mijloacelor de transport, data și ora la care s-a efectuat expediția, numele delegaților înscrise pe aceste avize nu au putut fi verificate de societate, însă acestea nu sunt de natură să dovedească neefectuarea operațiunilor.

Societatea precizează că mărfurile achiziționate de la SC .X.SRL au fost vândute către un număr variat de clienți, doar o mică parte fiind comercializată către SC .X. SRL.

De asemenea, societatea precizează că deține documente din care rezultă destinația mărfurilor achiziționate și de la ceilalți cinci furnizori.

În cea mai mare parte a operațiunilor, societatea a înțeles să plătească contravaloarea mărfurilor prin intermediul instituțiilor bancare evitând în acest fel orice fel de speculații care ar pune la îndoială modalitatea de decontare a acestor facturi.

Societatea susține că nu poate fi trasă la răspundere de faptele furnizorilor constând în neînregistrarea și nedeclararea operațiunilor în evidențele operative, contabile și fiscale, de neplata eventualelor obligații fiscale generate de aceste operațiuni, în cazul impozitului pe profit neexistând instituția răspunderii solidare ca și în cazul TVA. Buna intenție a societății se poate observa și din cuprinsul declarațiilor informative semestriale (cod 394) depuse la organele fiscale, în care au fost declarate conform dispozițiilor legale toate achizițiile de marfă efectuate de la acești furnizori.

De asemenea, societatea susține că în ceea ce privește cheltuielile cu mărfurile acestea au fost înregistrate cu ocazia scăderii din gestiune și nu la momentul achiziției.

Argumentele de formă invocate de organele de inspecție fiscală, nu constituie criterii pentru stabilirea deductibilității la impozitul pe profit, în raportul de inspecție fiscală fiind invocate argumente din Titlul VI (TVA) din Codul fiscal și din alte acte normative care nu au legătură cu criteriile de deductibilitate ale unei cheltuieli la calculul impozitului pe profit, atunci când realitatea realizării unor tranzacții este evidentă.

A lua în considerare forma documentelor justificative în detrimentul fondului ce-l deservește, reprezintă o încălcare a principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

Este de notorietate practica instanțelor judecătorești naționale și comunitare în a se promova un principiu fiscal fundamental: principiul prevalenței substanței asupra formei. În acest sens fiind Hotărârea CEJ în speța Collee, speța Cannon, respectiv în speța Teleos. Or, deciziile Curții Europene de Justiție sunt obligatorii pentru statele membre.

Societatea precizează că urmare verificărilor încrucișate efectuate la furnizorii în cauză, valoarea mărfurilor vândute societății a fost considerată venit impozabil la aceștia, venit pentru care au fost/vor fi calculate sume cu titlu de impozit pe profit. Prin neacceptarea deducerii cheltuielilor cu mărfurile la SC .X. SRL, aceiași bază de impozitare va fi impusă din nou ceea ce este contrar principiilor generale de fiscalitate, având astfel loc o dublă impozitare.

Prin recunoașterea veniturilor cu mărfurile vândute, aceiași masă impozabilă este din nou impozitată la SC .X. SRL. Practic are loc o nouă dublare a impozitării în cazul societății și deci o triplare a acesteia pe întreg circuitul comercial a mărfurilor tranzacționate.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibili de la SC .X. SRL:*

Societatea susține că achizițiile de combustibil de la SC .X. SRL au fost destinate operațiunilor sale taxabile, fiind astfel îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește neîndeplinirea condițiilor de formă constatate de organele de inspecție, societatea invocă deciziile Curții Europene de Justiție C-438/09 Juliusz Dankowski, C-368/09 Pannon Gep.

Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală și în susținerea contestației, societatea precizează că se poate trage concluzia că SC .X. SRL s-a comportat ca o societate înregistrată în scopuri de TVA în relația sa cu SC .X. SRL, dar și că această societate a depus diligențele necesare pentru a se asigura că partenerul său comercial este un partener care își respectă obligațiile fiscale către bugetul de stat.

Chiar și în cazul în care SC .X. SRL nu ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA la data achiziției bunurilor în cauză, SC .X. SRL nu poate fi ținută răspunzătoare pentru acțiunile sau inacțiunile partenerilor săi comerciali.

Totodată, societatea susține că atâta vreme cât beneficiarul a efectuat plata TVA către furnizorul SC .X. SRL, este eliberată de răspunderea în solidar prevăzută de art. 151<sup>2</sup> din Codul fiscal.

Relevanța acțiunii cu buna credință a unui contribuabil este reliefată și în jurisprudența europeană în mai multe cazuri judecate la Curtea Europeană de Justiție, ca de exemplu C-409/04 Teleos. Din această speță rezultă că nu întotdeauna forma documentelor reprezintă o garanție a faptului că o operațiune a avut loc, ci fondul tranzacției ar trebui analizat în primul rând pentru a determina acest lucru, forma documentelor trecând într-un plan secundar.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL:*

Societatea precizează că toate achizițiile de materiale de construcții au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Facturile de achiziție de materiale de construcții au fost achitate de către societate, în timp ce facturile de vânzare pentru clienții societății au fost înregistrate ca venituri în momentul comercializării și în mare parte au fost și încasate.

Invocând prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, societatea precizează că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții în conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere, respectiv la data achizițiilor a fost clară intenția societății de a folosi mărfurile achiziționate pentru operațiunile sale taxabile.

Materialele de construcții achiziționate de la furnizorii în cauză au fost vândute clienților societății, în general aplicându-se cota normală de



TVA , iar în cazul în care vânzările au fost efectuate către societăți pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal.

Jurisprudența europeană, respectiv cazurile Curții Europene de Justiție C-438/09 – Juliusz Dankowski, C-368/09 – Pannon Gep și C-409/04 – Teleos trebuie să conducă la concluzia că substanța unei tranzacții este mult mai importantă decât forma.

A lua în considerare forma documentelor justificative în detrimentul fondului ce-l deservește reprezintă o încălcare a principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de mărfuri de la cei șase furnizori, societatea invocă argumentele referitoare la destinația mărfurilor achiziționate de la furnizorii în cauză, prezentate la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu privire la achiziția unor materiale de construcții de la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă minusurilor de inventar la stocurile de ciment ale SC .X. SA:*

Societatea precizează că stocurile de ciment aparțineau SC .X. SA, astfel că SC .X. SRL nu poate fi obligată să autocolecteze TVA pentru lipsurile identificate în gestiunea partenerului său contractual.

De asemenea, societatea precizează că sumele facturate de SC .X. SA sunt de natura daunelor interese, așa cum a argumentat la capitolul referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu provizioanele.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă vânzării unor terenuri către SC .X. SRL:*

Societatea, invocând prevederile art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susține că terenurile în suprafață de .X. mp, respectiv de .X. mp sunt terenuri extravilane și prin urmare nu pot fi considerate construibile.

Conform legii, pentru ca un teren să fie construibil trebuie să fie emisă o autorizație de construcție cu privire la acel teren la momentul efectuării tranzacției, or la momentul vânzării terenurilor în cauză către SC .X. SRL nu existau autorizații de construcție pentru acestea.

Societatea precizează că intenția legiuitorului a fost aceea de a taxa tranzacțiile cu terenuri construibile, iar prin expresia „construibil” interpretarea contestatarului este că legiuitorul înțelege să se refere doar la acele terenuri pe care se poate construi în momentul derulării tranzacției respective.

Întrucât pe terenurile în cauză nu exista la data efectuării tranzacției nicio autorizație de construcție, societatea consideră că acele terenuri nu erau construibile în sensul legii.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor de materiale de construcții către SC .X. SRL:*

Societatea precizează că realitatea tranzacțiilor derulate cu SC .X. SRL în perioada iulie – decembrie 2009, este dovedită de plata acestora.

Mai mult, contractul de livrare de materiale de construcții încheiat cu această societate a fost semnat atât de administratorul SC .X. SRL cât și administratorul judiciar desemnat de instanță, respectiv SCP .X. SRL.

SC .X. SRL precizează că a depus toate diligențele necesare pentru a se asigura că încasează creanțele de la SC .X. SRL.

Faptul că domnul X nu mai recunoaște derularea acestor tranzacții și că din deconturile de TVA depuse de SC .X. SRL nu rezultă că aceasta a achiziționat în anul 2009 mărfuri de la SC .X. SRL, nu sunt de natură să anuleze derularea tranzacțiilor cu societatea în cauză.

Dovada că tranzacțiile au fost efectuate către SC .X. SRL o constituie plata facturilor, fie în numerar, fie prin ordin de plată din contul acestei societăți, fie prin bilete la ordin semnate/ștampilate de administratorul SC .X. SRL.

Societatea susține că la data încheierii contractului de livrare a materialelor de construcții, cunoștea doar faptul că SC .X. SRL se afla în insolvență, motiv pentru care contractul a fost semnat atât de administratorul SC .X. SRL cât și administratorul judiciar desemnat de instanță, respectiv SCP .X. SRL.

De asemenea, societatea susține că nu poate fi sancționată pentru necunoașterea stadiului dosarului de insolvență a SC .X. SRL, asemenea obligații nefiind prevăzute de dispozițiile legale în vigoare până la 31.12.2009.

În consecință, societatea susține că aceste tranzacții intră sub incidența art. 160 din Codul fiscal, cu aplicabilitate până la data de 31.12.2009.

Totodată, societatea susține că a acționat de bună credință, cerând de mai multe ori plata în avans a livrărilor către SC .X. SRL, pentru a nu exista riscul neîncasării contravalorii mărfurilor.

Mai mult, societatea a efectuat verificări în Centrala Incidentelor de Plăți pentru a se asigura că nu există probleme cu plata facturilor emise către societatea mai sus menționată. Urmare acestor verificări a rezultat că SC .X. SRL nu figura în anul 2010 cu un istoric negativ din punct de vedere al incidentelor de plăți.

Societatea precizează că pentru aceiași marfă a fost sancționată de două ori: prin neacceptarea dreptului de deducere în relația cu furnizorii

SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, apoi prin colectarea TVA neîncasată de la beneficiar.

*Referitor la TVA în sumă de .X. lei, respinsă la rambursare, aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la SC .X.SRL și SC .X. SRL:*

Societatea invocă aceleași argumente ca cele prezentate la capitolul privind TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL.

*Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei:*

Societatea precizează că în conformitate cu principiul „accessorium sequitur principale”, în măsura în care argumentele invocate în contestație vor fi luate în considerare fie de către autoritatea competentă în a o soluționa, fie ulterior de către instanța îndrituită să soluționeze cazul, sumele reprezentând obligații de plată accesorii, contestate, devin nule.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2005 – 30.06.2010.

*Referitor la impozitul pe profit:*

1. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu fișa contului 473 „Decontări privind operațiunile în curs de clarificare”, analitic 473 „.X.”, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în luna decembrie 2005 și în luna decembrie 2006, facturile nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./30.12.2005, respectiv nr. .X./29.12.2006, emise de SC .X. .X. SA, TVA înscrisă în acestea fiind în sumă de .X. lei și de .X. lei, respectiv de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate în contul mai sus menționat sunt la nivelul celor înscrise în facturile menționate, mai puțin TVA, respectiv suma de .X. pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere.

Cu privire la aspectele prezentate mai sus, reprezentantul societății a precizat că cele trei facturi emise de SC .X. .X. SA reprezintă minusul în gestiunea de ciment a acestei societăți, gestiune administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001.

De minusul de inventar se face vinovat gestionarul .X., persoana angajată a SC .X. SRL și împotriva căruia societatea a depus plângere penală. În acest sens a fost prezentată organelor de inspecție fiscală

Ordonanța de admitere a plângerii nr. .X./II/2008 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. prin care s-a admis plângerea formulată de SC .X. SRL împotriva Rezoluției nr. .X./P/2007 dată de aceeași instituție, prin care s-a dispus inițial neînceperea urmăririi penale față de .X..

În luna decembrie 2006, societatea a constituit un provizion în creditul contului 496 „Provizioane pentru riscuri depreciere creanțe clienți” în corespondență cu debitul contului 6864 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante” la nivelul sumei de .X. lei.

Cheltuiala cu provizionul astfel constituit reprezintă debitul de recuperat de la gestionarul .X., provizion din care societatea a considerat ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei reprezentând un procent de 25% din suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nelegal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006 provizionul în sumă de .X. lei, sumă ce reprezintă minus în gestiune, având în vedere dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c și art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Similar cu situația prezentată anterior, în luna decembrie 2006, SC .X. SRL a constituit un provizion în sumă de .X. lei prin debitul contului 6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor circulante” în corespondență cu creditul contului 496 „Provizioane creanțe debitori”, sumă care reprezintă un minus în gestiune de care se face vinovat un fost angajat al societății.

Din acest provizion societatea a considerat suma de .X. lei (30% din provizion) ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006.

În luna decembrie 2008, societatea a anulat acest provizion prin înregistrarea sumei de .X. lei în debitul contului 496 „Provizioane creanțe debitori” în corespondență cu creditul contului 7814 „Venituri din anularea provizioanelor”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând minus la inventar nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate a provizioanelor, având în vedere actele normative menționate mai sus, conform cărora stocurile lipsă din gestiune pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru perioada 16.04.2007 – 15.04.2009, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. *În ceea ce privește cheltuielile cu terenurile vândute către SC .X. SRL*, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a vândut către această societate două terenuri intravilane și o stație de sortare piatră.

Cu două zile înainte de perfectarea tranzacției, SC .X. SRL a procedat la reevaluarea acestor proprietăți, înregistrând în creditul contului 105.08 „Diferențe din reevaluare 2009” în corespondență cu debitul contului 211 „Terenuri”, suma de .X..

În ceea ce privește descărcarea de gestiune a terenurilor și stației de sortare, la vânzarea acestora către SC .X. SRL societatea a înregistrat în debitul contului 6582 „Cost mijloace fixe” suma de .X. lei, sumă considerată în întregime deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma de .X. lei doar suma de .X. lei este cheltuială deductibilă, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a imobilelor la data vânzării, diferența fiind constituită din valoarea reevaluată.

Astfel, urmare reevaluării societatea a majorat cu suma de .X. lei valoarea imobilelor care urmau să fie vândute după două zile, reevaluarea fiind efectuată cu încălcarea prevederilor pct. 108 și pct. 110 alin. (3), alin. (4) și alin. (5) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 și cu scopul de a majora cuantumul cheltuielilor evidențiate în rulajul debitor al contului 6582 „Cost mijloace fixe” și pe această bază de a diminua profitul impozabil.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile așa cum prevede art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. *În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea*, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a deținut în proprietate mai multe bunuri imobile, respectiv clădiri pentru care a dedus amortizarea.

Având în vedere prevederile art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 70<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate cazurile societatea a făcut dovada îndeplinirii condiției de deducere a amortizării.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilele aflate în patrimoniul societății și pentru care aceasta a dedus cheltuieli cu amortizarea, nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, așa cum prevede art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit amortizarea nedeductibilă aferentă imobilelor neutilizate, în sumă totală de .X. lei, avându-se în vedere

amortizarea lunară pentru fiecare imobil în parte și pentru fiecare perioadă în care imobilul respectiv nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri din care s-a scăzut cota de amortizare pe care societatea a considerat-o nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

4. În ceea ce privește furnizorii de materiale de construcții SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL și SC .X.SRL, din verificările încrucișate efectuate la aceștia, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din aceste societăți nu funcționează la sediul social declarat, din analiza facturilor emise de acestea s-a constatat că aceste facturi nu conțin informații cu privire la expediție, respectiv număr de înmatriculare a mijlocului de transport, data și ora la care s-a efectuat expediția, informații cu privire la numărul și data avizului de însoțire a mărfurilor, în condițiile în care în contractele de vânzare – cumpărare încheiate se specifică faptul că expedierea se realizează de către vânzător, cu mijloace de transport proprii pe bază de aviz de însoțire a mărfurilor.

De asemenea, din verificările încrucișate efectuate la furnizorii mai sus menționați s-a constatat faptul că aceștia nu au depus declarațiile cod 100, cod 300, în cazul SC .X. SRL începând cu luna martie 2009, în cazul SC .X.SRL începând cu luna septembrie 2010, în cazul SC .X. SRL pentru trimestrele III și IV 2009, respectiv luna mai 2010, începând cu luna octombrie 2010 această societate nu a mai depus nicio declarație fiscală, declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101 pentru anul 2009 și nici declarațiile cod 394 în cazul SC .X. SRL. În cazul SC .X.SRL s-a constatat că începând cu anul 2006 aceasta nu a depus declarații fiscale, bilanțuri contabile și declarații informative.

Totodată, s-a constatat că în conformitate cu documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC .X. SRL, furnizorii nu au evidențiat în contabilitate TVA și veniturile aferente și nu au declarat și virat la bugetul de stat TVA și impozitul pe profit aferent tranzacțiilor derulate cu SC .X. SRL. În cazul SC .X. SRL s-a constatat că aceasta figurează cu TVA în sumă de .X. lei neachitată la bugetul de stat și impozit pe profit declarat și neachitat, în sumă de .X. lei.

Având în vedere prevederile art. 46 din alin. (1) din Legea insolvenței nr. 85/2006, organele de inspecție fiscală au constatat că toate facturile emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL sunt nule.

În scopul verificării realității transportului mărfurilor de la furnizorii inițiali, respectiv SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL către beneficiarul final SC .X. SRL via SC .X. SRL, precum și a mijloacelor de transport care figurează pe avizele de însoțire emise de SC .X.SRL, s-a solicitat Serviciului Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor din cadrul prefecturilor județelor .X. și .X., informații cu privire la mijloacele de transport care figurează pe avizele de însoțire a mărfurilor întocmite de acești furnizori.

Urmare acestor solicitări s-a constatat că instituțiile care gestionează baza de date privind evidența mijloacelor de transport nu au confirmat în proporție de 80% realitatea numerelor de înmatriculare a mijloacelor de transport despre care s-au solicitat informații, iar pentru o altă parte se comunică faptul că aparțin unor autoturisme sau autospeciale, impropriei transportului de materiale de construcții.

Din informațiile furnizate de o serie de societăți comerciale, proprietare ale mijloacelor de transport care figurează pe avizele de însoțire a mărfurilor a rezultat că acestea au negat existența unor relații cu societățile emitente ale avizelor de însoțire și realitatea transporturilor în cauză.

De asemenea, s-a constatat că identitatea delegatului care figurează pe avizele furnizorului SC .X. SRL nu este confirmată de Direcția de Evidență Informatizată a Persoanei din județul .X..

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul de materiale de construcții facturate către SC .X. SRL de furnizorii SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, nu se confirmă, respectiv informațiile înscrise în avizele de însoțire a mărfurilor emise de aceste societăți sunt false.

Ținând cont de constatările consemnate în procesele verbale de control încrucișat încheiate la furnizorii mai sus menționați, de informațiile furnizate prin nota explicativă de administratorul SC .X. SRL, de informațiile care au rezultat din facturile emise de furnizori, în corelație cu avizele de însoțire în baza cărora marfa a circulat de la furnizor la client, de informațiile comunicate de instituțiile abilitate cu privire la mijloacele de transport menționate în aceste documente și de societățile comerciale proprietare ale autovehiculelor în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile și avizele de însoțire a mărfurilor aferente facturilor emise nu îndeplinesc condițiile legale de deductibilitate prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. f, art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 – pct. 3 și pct. 15 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3512/2008. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile și dispozițiile Deciziei nr. V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Urmare celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că materialele de construcții facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.SRL, în perioada mai 2009 – iunie 2010, SC .X.SRL în perioada noiembrie 2007 – noiembrie 2008 și SC .X.SRL în luna februarie 2010, în sumă totală de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.05.2005 – 30.06.2010 au fost stabilite sume suplimentare pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X..

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă:*

1. *În ceea ce privește TVA deductibilă în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de carburanți auto de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada în care a emis facturile către SC .X. SRL, acest furnizor nu era înregistrat în scopuri de TVA.*

Având în vedere această constatare, prevederile art. 154 alin. (5) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că facturile emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL conțin date nereale cu privire la calitatea de plătitor de TVA a furnizorului, prin înscrierea prefixului „RO”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL întrucât nu au fost respectate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a, art. 152 alin. (8), art. 154 alin. (1), art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 58 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

2. *În ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de la SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA înscrisă în facturi emise de furnizori cu un comportament specific societăților înființate sau preluate în scopul practicilor de evaziune fiscală.*

Din analiza facturilor emise de acești furnizori, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. n, lit. o, lit. l, lit. d din același act normativ.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile și dispozițiile Deciziei nr. V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X.SRL, în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X.SRL, în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X.SRL și în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X.SRL.

3. *În ceea ce privește TVA înscrisă în facturile emise de SC .X.S SRL și SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi reprezintă avansuri pentru livrări de materiale, avansuri care nu au fost achitate către aceste societăți.*



Astfel, s-a constatat că SC .X.S SRL și SC .X.SRL au emis 4, respectiv 2 facturi reprezentând avansuri pentru materiale/servicii, facturi care au fost stornate prin emiterea unor facturi cu aceeași valoare cu semnul minus.

Având în vedere prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b, art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că emiterea unei facturi de avans pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii ulterioare, este strict condiționată de existența plății aceluia avans de către client, respectiv încasarea acestuia de către furnizor.

Astfel, s-a constatat că în situația avansurilor facturate de cele două societăți către SC .X. SRL nu au fost îndeplinite aceste condiții, singurul motiv pentru care facturile în cauză au fost emise a fost diminuarea TVA de plată și amânarea plății acestei taxe la bugetul de stat.

Pentru perioadele în care societatea a beneficiat de diminuarea nejustificată a TVA de plată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată:*

1. Așa cum s-a reținut și la capitolul privind impozitul pe profit, în lunile decembrie 2005 și decembrie 2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul de furnizori, facturile emise de SC .X. .X. SA reprezentând contravaloare ciment.

Pentru TVA înscrisă în aceste facturi, în sumă totală de .X. lei, societatea și-a exercitat dreptul de deducere înregistrând aceste sume în debitul contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” în perioadele în care au fost emise facturile respective.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește materialele facturate, reprezentantul societății a susținut faptul că cele trei facturi emise de SC .X. .X. SA reprezintă minusul în gestiunea de ciment aparținând acestei societăți, administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001.

Având în vedere prevederile art. 128 alin. (3) lit. e, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să înregistreze în creditul contului 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată” și în deconturile de TVA aferente lunilor decembrie 2005 și decembrie 2006, la rândurile de TVA colectată, sumele de .X. lei, respectiv .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis către SC .X. SRL factura nr. .X./25.11.2009 fără TVA aplicând în mod eronat scutirea prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f din Codul fiscal, în condițiile în care așa cum a rezultat din contractul de vânzare – cumpărare și din extrasele de

carte funciară, terenurile în cauză sunt construibile și nu se încadrează la excepțiile prevăzute de acest articol.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să emită factura nr. .X./25.11.2009 cu TVA, să înregistreze TVA colectată în creditul contului 4427 și să înscrie suma de .X. lei la rândurile de TVA colectată din decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2009.

3. În perioada iulie 2009 – decembrie 2009, SC .X. SRL a emis facturi de vânzare materiale de construcții și carburanți auto către SC .X. SRL.

Facturile emise au înscris la rubrica TVA, cota zero și mențiunile „taxare inversă” și „societate aflată sub incidența Legii nr. 85/2006”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de SC .X. SRL cu taxare inversă care au înscris la rubrica privind cumpărătorul SC .X. SRL, nu sunt însușite de reprezentantul legal al acestei societăți, respectiv SCP .X. .X. SPRL și au fost emise fără respectarea prevederilor art. 45 alin. (2) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în facturile emise de SC .X. SRL, la rubrica privind numele delegatului este înscris numele domnului .X. .X., persoană care a semnat și contractul de vânzare – cumpărare încheiat între cele două societăți, deși nu mai deținea calitatea de administrator și nici o altă calitate pentru a reprezenta societatea.

În consecință, s-a constatat că facturile emise de SC .X. SRL cu taxare inversă și care au înscris la rubrica privind cumpărătorul, SC .X. SRL nu intră sub incidența prevederilor art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la data de 31.12.2009, deoarece beneficiarul livrărilor nu este SC .X. SRL, în insolvență, ci domnul .X. .X..

Astfel, livrările în cauză efectuate în perioada iulie – decembrie 2009 sunt supuse taxării normale, organele de inspecție fiscală stabilind în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei, persoana obligată la plata TVA fiind SC .X. SRL, potrivit prevederilor art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2005 – 30.06.2010 accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

În ceea ce privește soluționarea decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./25.11.2010, aferent lunii octombrie 2010, prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2005 – 30.06.2010, societatea a dedus TVA înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL și SC .X.

SRL, societăți care, așa cum s-a menționat la capitolul privind TVA deductibilă, au fost înființate în scopul practicilor evazioniste, autovehiculele menționate în avizele de însoțire a mărfurilor fiind fictive, iar facturile emise nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, sumă care a fost respinsă la rambursare și stabilită suplimentar de plată, fiind calculate accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

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

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la aspectele constatate prin Procesul Verbal nr. .X./26.04.2011.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2009 – decembrie 2009, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturi reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții și carburanți auto, în valoare totală de .X. lei.

În facturile mai sus menționate, la rubrica privind „valoarea TVA” se menționează: „cota 0”, „taxare inversă” și „societate aflată sub incidența Legii nr. 85/2006”.

Facturile în cauză au fost emise în baza contractului de vânzare – cumpărare încheiat între cele două societăți la data de 28.07.2009.

Potrivit acestui contract, SC .X. SRL a fost reprezentată de .X. .X. în calitate de administrator, această societate aflându-se în insolvență conform Sentinței civile nr. .X./JS/02.04.2009, SCP .X. SRL fiind desemnat administrator judiciar.

Pe ultima filă a contractului s-a menționat că acesta este vizat de administratorul judiciar, prin asociat coordonator .X., fiind aplicată amprenta ștampilei acestei societăți și semnătura domnului .X..

În vederea confirmării autenticității semnăturii și ștampilei aplicată de SCP .X. SRL pe contractul de vânzare – cumpărare încheiat la data de

28.07.2009 și pentru a stabili dacă administratorul judiciar a avut cunoștință de tranzacțiile derulate între cele două societăți, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./22.12.2010, au solicitat SCP .X. SRL informații cu privire la aceste aspecte.

Urmare acestor solicitări, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./06.01.2011, SCP .X. SRL a precizat faptul că .X. .X., fostul administrator al SC .X. SRL, nu a dat curs notificărilor lichidatorului judiciar pentru a pune la dispoziția acestuia „documentele societății”, precum și faptul că nu are cunoștință de existența vreunui contract între SC .X. SRL și SC .X. SRL și în consecință nu recunoaște tranzacțiile derulate între cele două societăți.

Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că din declarațiile cod 300 depuse de SCP .X. SRL în numele și pentru SC .X. SRL, în perioada aprilie – decembrie 2009 societatea nu a declarat TVA aferentă tranzacțiilor derulate cu SC .X. SRL.

Astfel, pentru livrările evidențiate în facturile emise în perioada iulie – decembrie 2009 și care au ca beneficiar SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că se aplică regimul normal de taxare, bunurile tranzacționate nefiind livrate către beneficiarul înscris în aceste facturi deoarece reprezentantul legal al SC .X. SRL a precizat că nu a avut cunoștință de aceste tranzacții.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

De asemenea, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a achiziționat materiale de construcție de la o serie de societăți cu un comportament fiscal specific societăților de tip fantomă, respectiv SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL.

În baza facturilor emise de acești furnizori, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA și a înregistrat cheltuieli cu materiale de construcție, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Urmare verificărilor încrucișate efectuate la furnizorii mai sus menționați s-a constatat că aceștia nu figurează la sediul social declarat, nu conduc evidența contabilă, nu evidențiază și nu declară TVA înscrisă în facturile emise și identificate la SC .X. SRL, în cazul SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, în perioada în care au fost emise facturile furnizorii se aflau în procedura de insolvență, în cazul SC .X.SRL, facturile în cauză fiind emise fără ca lichidatorul judiciar să aibă cunoștință de acest fapt.

De asemenea, au fost efectuate verificări încrucișate și la furnizorii SC .X.SRL și SC .X.SRL, societăți care figurau în lista neconcordanțelor cu privire la livrările și achizițiile intracomunitare pe teritoriul național.

Având în vedere cele menționate anterior, faptul că informațiile furnizate de instituțiile care gestionează baza de date privind evidența mijloacelor de transport nu au confirmat în proporție de 80% realitatea numerelor de înmatriculare a mijloacelor de transport despre care s-au solicitat informații, iar pentru o altă parte s-a comunicat faptul că aparțin unor autoturisme sau autospeciale improprii transportului de materiale de construcții, faptul că din informațiile furnizate de o serie de societăți comerciale, proprietare ale mijloacelor de transport care figurează pe avizele de însoțire a mărfurilor, a rezultat că acestea au negat existența unor relații cu societățile emitente ale avizelor de însoțire și realitatea transporturilor în cauză, precum și faptul că identitatea delegatului care figurează pe avizele furnizorului SC .X. SRL nu este confirmată de Direcția de Evidență Informatizată a Persoanei din județul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că nu se confirmă transportul materialelor de construcții facturate de SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.SRL.

Astfel, având în vedere modul de derulare a tranzacțiilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că bugetul de stat a fost prejudiciat prin deducerea de către SC .X. SRL a TVA în sumă de .X. lei, precum și prin nedeclararea și nevirarea la bugetul de stat a impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Pentru debitele stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală reprezentând TVA și impozit pe profit, au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei.

Urmare constatărilor și având în vedere că în speță se ridică problema realității operațiunilor constând în livrări de materiale de construcții și carburanți auto, precum și achiziții de materiale de construcții, prin adresa nr. .X./05.05.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., procesul verbal nr. .X./26.04.2011 încheiat la SC .X. SRL, precum și sesizarea penală întocmită în baza acestuia, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 8 alin. (1), art. 9 alin. (1) lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și la art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art. 214 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”.*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificării perioadei iulie 2009 – decembrie 2009 cu privire la emiterea de SC .X. SRL către SC .X. SRL a facturilor reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții și carburanți auto, precum și cu privire la achiziționarea de către contestatară a unor materiale de construcții de la SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL, în perioada 2007 - 2010 au constatat că în speță se ridică problema realității tranzacțiilor, existând elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca tranzacțiile declarate să fie fictive, fără proveniență reală a mărfurilor, acestea fiind efectuate cu scopul de a diminua cuantumul impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2005 – 30.06.2010 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2005 – 31.10.2010, precum și de a exercita nelegal dreptul de deducere a TVA cu consecința solicitării la rambursare a acestei taxe, astfel că prin adresa nr. .X./05.05.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul Verbal nr. .X./26.04.2011, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. (1), art. 9 alin. (1) lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, prin sesizarea penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a menționat că materialele de construcție facturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL, societate aflată în faliment, au fost achiziționate de la o serie de societăți cu un comportament fiscal specific “societăților de tip

fantomă” (nu funcționează la sediul social declarat, nu au condus evidența contabilă, nu au evidențiat și declarat TVA înscrisă în facturile emise și identificate la SC .X. SRL), societăți înființate în scopul evaziunii fiscale.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit.a după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2, din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanță are unele indicii.”*

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care aceasta a reținut că *“nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că, *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe

latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu provizionul constituit pentru un minus constat în gestiunea SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care legislația în vigoare la data constituirii provizionului în cauză nu prevedea deductibilitatea acestuia la calculul impozitului pe profit.**

**În fapt**, potrivit fișei contului 473 "Decontări privind operațiunile în curs de clarificare", analitic „473 .X. 2”, în luna decembrie 2005, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. .X./30.12.2005, în sumă de .X. lei fără TVA și nr. .X./30.12.2005, în sumă de .X. lei fără TVA, facturi emise de SC .X. .X. SA reprezentând contravaloare ciment.

De asemenea, în luna decembrie 2006, SC .X. SRL a înregistrat în același cont factura nr. .X./29.12.2006 reprezentând contravaloare ciment, în sumă de .X. lei fără TVA, emisă de aceeași societate.

Societatea contestatară susține că facturile mai sus menționate au fost emise ca urmare a înregistrării unui minus în gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001.

De minusul din gestiunea SC .X. .X. SA se face vinovat gestionarul .X., persoană angajată a SC .X. SRL, împotriva căreia această societate a depus plângere penală.

Potrivit Ordonanței de admitere a plângerii nr. .X./II/2/2008 emisă de către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., a fost admisă plângerea formulată de SC .X. SRL împotriva Rezoluției nr. .X./P/2007 emisă de



aceeași instituție, prin care s-a dispus inițial neînceperea urmăririi penale față de .X..

Pentru minusul din gestiunea SC .X. SA care urmează să fie recuperat de la gestionarul .X., SC .X. SRL a constituit, în luna decembrie 2006, un provizion în creditul contului 496 „Provizioane pentru riscuri depreciere creanțe clienți” în corespondență cu debitul contului 6864 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante”, la nivelul sumei de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Din provizionul astfel constituit, SC .X. SRL a considerat cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit aferent anului 2006, suma de .X. lei reprezentând un procent de 25% din suma de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că provizioanele constituite de societate pentru minusul din gestiunea SC .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL și care urmează să fie recuperat de la gestionarul .X. nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil întrucât legislația în vigoare la data constituirii provizionului nu prevedea deductibilitatea acestuia la calculul impozitului pe profit.

**În drept**, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.07.2005, precizează:

**„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”.**

Potrivit art. 21 alin. (3) lit. g din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

[...]

**„g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;**

[...]”.

Totodată, potrivit art. 22 alin. (1) lit. b, lit. c și lit. j din același act normativ, **„contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:**

**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; [...]

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. ”

Potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare, iar cheltuielile cu provizioanele sunt deductibile în limitele prevăzute de lege, cu îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația în vigoare la momentul constituirii acestora.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în lunile decembrie 2005 și decembrie 2006, facturile nr. .X./30.12.2005, în sumă de .X. lei fără TVA și nr. .X./30.12.2005, în sumă de .X. lei fără TVA, respectiv factura nr. .X./29.12.2006 în sumă de .X. lei fără TVA, facturi emise de SC .X. .X. SA reprezentând contravaloare ciment.

Așa cum susține societatea contestatară și așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, facturile mai sus menționate au fost emise ca urmare a constatării unui minus din gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001, minus din gestiune de care se face vinovat și care urmează să fie recuperat de la gestionarul .X., persoană angajată a SC .X. SRL.

Astfel, în luna decembrie 2006 societatea contestatară a constiuit un provizion pentru minusul din gestiunea SC .X. .X. SA, la nivelul sumei de .X. lei, sumă ce reprezintă un procent de 25% din suma facturată de SC .X. .X. SA, conform facturilor mai sus menționate (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că provizionul constituit de societate, în sumă de .X. lei, nu reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit întrucât prevederile art. 22 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă, exceptând provizioanele aferente unor domenii/activități speciale, la deductibilitatea provizioanelor constituite pentru garanții de bună execuție și pentru creanțe asupra clienților, or în speță este vorba de un provizion constituit pentru un minus constat în gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL, provizionul astfel constituit neîncadrându-se în nici una din situațiile prevăzute la articolul mai sus menționat.

Prin urmare, luând în considerare cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina SC .X. SRL impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu provizionul constituit pentru un minus constat în gestiunea SC .X. .X. SA, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, 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. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 care precizează:

*„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;”*

Argumentele contestatarii referitoare la faptul că pentru constatarea nedeductibilității cheltuielilor cu provizionul în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art. 21 alin. (4) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 și așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, organele de inspecție fiscală au constat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu provizionul constituit pentru minusul din gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune

administrată de SC .X. SRL, în baza prevederilor art. 22 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că prin emiterea facturilor nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005, și nr. .X./29.12.2006, SC .X. .X. SA a facturat către SC .X. SRL daune interese în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza facturilor în cauză, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că la rubrica privind “denumirea produselor” s-a menționat “ciment”, fiind înscrise și numerele avizelor de însoțire a mărfurilor livrate.

Astfel, se reține că facturile mai sus menționate reprezintă livrarea unor cantități de ciment și nu daune interese.

**3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.**

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

**4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu descărcarea de gestiune a imobilizărilor corporale constând în stație de sortare piatră împreună cu terenul aferent și teren intravilan, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care nu au stabilit, în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, valoarea de ieșire din gestiune a imobilizărilor corporale vândute și nu au avut în vedere dispozițiile legale incidente referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale.**

**În fapt**, în luna noiembrie 2009, cu facturile nr. .X./25.11.2009 și nr. .X./25.11.2009, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL două terenuri intravilane și o stație de sortare piatră.

Cu două zile înainte de vânzarea acestor imobile, SC .X. SRL a procedat la reevaluarea acestora, conform Rapoartelor de reevaluare a

proprietății imobiliare, rapoarte întocmite în data de 23.11.2009 de către un expert autorizat.

Potrivit rapoartelor de reevaluare, pentru stația de sortare piatră și terenul aferent în suprafață de .X. mp a fost stabilită valoarea de .X. lei, iar pentru terenul intravilan în suprafață de .X. mp o valoare de .X. lei.

Urmare reevaluării efectuate, SC .X. SRL a înregistrat în creditul contului 105.08 „Diferențe din reevaluare 2009” în corespondență cu debitul contului 211 „Terenuri”, suma de .X. lei.

În ceea ce privește descărcarea de gestiune a terenurilor intravilane și a stației de sortare piatră, la vânzarea acestora către SC .X. SRL, SC .X. SRL a înregistrat în debitul contului „6582MF Cost mijloace fixe”, suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), sumă considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că din suma de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă valoarea rămasă neamortizată a imobilelor la data vânzării, diferența fiind constituită din valoarea reevaluată.

De asemenea, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a majorat urmare reevaluării, cu suma de .X. lei valoarea imobilelor care urmau să fie vândute după două zile, reevaluarea fiind efectuată cu încălcarea prevederilor art. 108 și art. 110 alin. (3), alin. (4) și alin. (5) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că singurul scop al reevaluării terenurilor și stației de sortare piatră a fost de a majora cuantumul cheltuielilor evidențiate în rulajul debitor al contului „6582MF Cost mijloace fixe” și de a diminua profitul impozabil.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează că potrivit pct. 108 din Anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, o societate poate proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale, astfel că nu a încălcat norma contabilă, reevaluarea fiind efectuată la valoarea justă determinată de profesioniști calificați.

**În drept**, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, **„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”.**

Conform pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de aplicare a art. 19 alin. (1) din 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, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar rezervele din reevaluare reprezintă elemente asimilate veniturilor.

Art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că **„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”, iar art. 22 alin. (5) și alin. (5<sup>1</sup>) din același act normativ, precizează:**

**“(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.**

**(5<sup>1</sup>) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării**

**fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.”**

In conformitate cu prevederile pct. 57<sup>1</sup> al Titlului II Impozit pe profit din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, „**în aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor. [...]**”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că reducerea sau anularea rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, iar surplusul din reevaluare care a fost anterior deductibil evidențiat în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve” se impozitează la momentul modificării destinației rezervei și pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Totodată, conform prevederilor art. 24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, **“pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”**

Potrivit pct.71<sup>5</sup> din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „**pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.**

**Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate**

**după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.**

**În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.**

**Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată".**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă, iar câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 se reține că în luna noiembrie 2009, conform Rapoartelor de reevaluare a proprietății imobiliare, întocmite în data de 23.11.2009 de către un expert autorizat, SC .X. SRL a procedat la reevaluarea unei stații de sortare piatră împreună cu terenul aferent și a unui teren intravilan.

Ulterior reevaluării, cu facturile nr. .X./25.11.2009 și nr. .X./25.11.2009, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL bunurile imobile reevaluate.

Referitor la operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, prin care se precizează:

*"87. - Imobilizările corporale reprezintă active care:*



a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

88. - **Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.**

[...]

108. - (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.[...]

(2) În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

109. - (1) **Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.**

(2) La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

110. – [...]

(2) Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se revaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

(3) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației când nu există nici o piață activă pentru acel activ.

(4) O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

(5) Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

[...]

(7) Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

(8) O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) elementele comercializate sunt omogene;

b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și

c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

(9) Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată prin referință la o piață activă, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

111. - (1) **În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve".** Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

[...]

**(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.**

**În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.** Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.[...]

**(7) Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere.**

**(8) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul**

**reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.**

[...]

113. - În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:

a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare; sau

b) valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.”

De asemenea, prevederile art. 8 alin.2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza ca:

**„(2) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, entitățile **pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercitiului financiar**, legiuitorul prin sintagma **pot** lasând la latitudinea unui agent economic opțiunea de a uza sau nu de această posibilitate a reevaluării **pentru imobilizări corporale existente in patrimoniul societatii la sfârșitul exercitiului financiar**, iar operațiunea de reevaluare nu trebuie sa fie selectiva ci sa cuprinda toate elementele dintr-o grupa de imobilizari.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că reevaluarea a fost efectuată cu încălcarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, constatându-se că imobilizările corporale aflate în patrimoniul societății se reevaluează la sfârșitul exercițiului financiar, iar amortizarea calculată pentru imobilizările reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie a anului următor pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societățile pot să efectueze reevaluarea imobilizărilor corporale, astfel că nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia reevaluarea în cauză a fost efectuată în scopul vânzării imobilelor reevaluate.

Se reține că la data efectuării reevaluării, respectiv 23.11.2009, imobilizările corporale se aflau în patrimoniul societății, astfel că potrivit

prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, din punct de vedere contabil, în condițiile în care societatea a optat pentru efectuarea reevaluării trebuia să evidențieze rezultatele reevaluării acestor imobilizări corporale.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat reevaluarea efectuată de societate în sensul dacă au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii atât pentru teren cât și pentru stația de sortare piatră și dacă rezultatele reevaluării au fost evidențiate în contabilitate.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că terenul intravilan nu reprezintă un activ amortizabil, potrivit art. 24 alin. (4) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *“nu reprezintă active amortizabile:*

*a) terenurile, inclusiv cele împădurite; [...].”*

Astfel se reține că terenul intravilan în cauză se încadrează în categoria mijloacelor fixe neamortizabile. Prin urmare, încadrarea de organele de inspecție fiscală a acestui teren ca reprezentând grup de imobilizări corporale, nu poate fi reținută întrucât organele de inspecție fiscală nu au precizat în ce sens nu au fost respectate prevederile art. 110 alin. (3), alin. (4) și alin. (5) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, anterior precizate, referitoare la reevaluarea activelor imobilizate care fac parte din aceeași grupă.

Prin urmare, se reține ca fiind necesară reanalizarea valorii contabile la care se realizează ieșirea din gestiune atât a stației de sortare piatră împreună cu terenul aferent în suprafață de .X. mp, care pot reprezenta o grupă de imobilizări corporale cât și a terenului intravilan în suprafață de .X. mp, pentru care organele de inspecție fiscală nu au prezentat motive legale de încadrare a acestuia într-o grupă de imobilizări corporale.

Menționarea prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 doar a valorii rămase neamortizate nu este suficientă în stabilirea valorii de ieșire din gestiune, aceasta referindu-se doar la stația de sortare piatră împreună cu terenul aferent care reprezintă mijloc fix amortizabil.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de înregistrare a diferențelor din reevaluare și capitalizarea diferențelor din reevaluare la data vânzării activelor, în sensul dacă aceasta s-a efectuat în conformitate cu prevederile pct.205 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz,*

cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din prezentele reglementări.

(2) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.

(3) Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecțiunii 7.2.5.1. "Reevaluarea imobilizărilor corporale" din prezentele reglementări".

și în conformitate cu funcțiunea conturilor 105 "Rezerve din reevaluare" și 1065 "Rezerve" coroborat cu prevederile pct. 111 alin. (1), alin. (3), alin. (4) și alin. (8) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, conform căroră:

(1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative. [...]

**(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.**

**În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.**

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.[...]

**(8) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat."**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, în funcție de cele rezultate ca urmare a reanalizării reevaluării efectuate și a modului de înregistrare în contabilitate a operațiunii de vânzare a imobilizărilor corporale se va stabili tratamentul fiscal al veniturilor și cheltuielilor generate de operațiunea de vânzare a imobilizărilor reevaluate având în vedere

prevederile legale incidente, respectiv art.22 alin.(5) și art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.57<sup>1</sup> și pct.71<sup>5</sup> din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și ale Deciziei nr.2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, conform căreia:

*“ 3. Impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale*

*Soluție:*

*În aplicarea prevederilor art.19 și ale art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil**, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, **se impozitează la momentul modificării destinației rezervei**, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile.*

*Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.*

*În conformitate cu prevederile art.19 și ale art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 și a pct.12 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste sume sunt elemente similare veniturilor.*

*În aplicarea prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.*

Astfel, la reanalizare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile legale referitoare la înregistrarea diferențelor din reevaluare în contul 105 "Rezerve din reevaluare".

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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) Inspekția 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) 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 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.

Având în vedere cele de mai sus, precum și actele normative invocate, pentru reanalizarea situației privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei, pe perioada verificată se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** coroborat cu prevederile pct. 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, republicată, care prevede:

**„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.”**

Astfel, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, referitoare la **impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în funcție de cele precizate în decizie și de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**5. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit**, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, iar stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu amortizarea unor imobile pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

**În fapt**, în perioada 01.01.2005 – 30.06.2010, SC .X. SRL a deținut în proprietate bunuri imobile, respectiv clădiri pentru care a înregistrat cheltuieli cu amortizarea acestora, considerate deductibile la calculul profitului impozabil.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anumite perioade o parte din imobilele aflate în patrimoniul societății și pentru care aceasta a dedus cheltuieli cu amortizarea, nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 70<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.



Pentru determinarea cheltuielilor cu amortizarea, nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au avut în vedere amortizarea lunară pentru fiecare imobil în parte și pentru fiecare perioadă în care imobilul respectiv nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile din care a fost scăzută cota de amortizare aferentă evaluărilor efectuate în lunile decembrie 2004 și decembrie 2007, considerată de societate cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează faptul că imobilele în cauză au fost utilizate în scopuri care au legătură certă cu activitatea economică a societății, respectiv cu generarea de venituri impozabile.

Astfel, cu titlu de exemplu societatea precizează faptul că "Hala .X." (CF 4797 .X.) a fost închiriată către SC .X. SRL, anexând în acest sens contractul de închiriere nr. .X./06.04.2004 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL, precum și o serie de facturi emise de societatea contestatară în baza acestui contract începând cu anul 2005.

De asemenea, SC .X. SRL susține faptul că imobilele în cauză au fost utilizate pentru depozitarea materialelor de construcții, în acest sens înțelegând să pună la dispoziția organelor fiscale, o serie de documente justificative (pontajul personalului de pază, facturi de utilități, etc.), documente care însă nu se regăsesc la dosarul cauzei.

**În drept**, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2005 – 30.06.2010, "**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. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2005 – 30.06.2010 stipulează:

**"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."**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate

în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

În ceea ce privește amortizarea fiscală, art. 24 alin. (1) și alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2005 – 30.06.2010, precizează:

**“(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.”**

[...]

**(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

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

Potrivit pct. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, **“pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora sau se diminuează capitalurile proprii la data scoaterii din funcțiune.”**

Începând cu data de 01.01.2007, pct. 70<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.[...]”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că din punct de vedere fiscal, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează prin deducerea amortizării, iar pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că în perioada 01.01.2005 – 30.06.2010, SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu

amortizarea clădirilor deținute în proprietate, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anumite perioade o parte din bunurile imobile în cauză nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, astfel că pentru aceste perioade au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Situația imobilelor pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că în anumite perioade societatea nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri impozabile este prezentată în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 astfel:

- “.X. I” – anii 2005 și 2006, lunile ianuarie și februarie 2007, martie – decembrie 2008, anul 2009 și semestrul I 2010;
- “.X. III” – anii 2005 și 2006, lunile ianuarie și februarie 2007, martie – decembrie 2008, anul 2009 și semestrul I 2010;
- “Clădire industrială .X.” – anul 2005 și perioada ianuarie – aprilie 2006;
- “Hala .X.” - anii 2005 și 2006, lunile ianuarie și februarie 2007;
- “.X., str. .X., nr. 31A” – anii 2005 – 2009 și semestrul I 2010;
- “.X., str. .X., nr. 31B” – anii 2005 – 2009 și semestrul I 2010;
- “.X., str. .X., nr. 31” – anii 2008 și 2009, semestrul I 2010;
- “Stație .X.” – iulie – decembrie 2007, anii 2008 și 2009, semestrul I 2010;
- “Magazie .X.” – aprilie – decembrie 2008, anul 2009 și semestrul I 2010;
- “Atelier .X.” - aprilie – decembrie 2008, anul 2009 și semestrul I 2010.

Se reține că prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează faptul că imobilele în cauză au fost utilizate în scopuri care au legătură certă cu activitatea economică a societății, respectiv cu generarea de venituri impozabile.

Astfel, cu titlu de exemplu societatea precizează faptul că “Hala .X.” (CF 4797 .X.) a fost închiriată către SC .X. SRL, anexând în acest sens contractul de închiriere nr. .X./06.04.2004 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL, precum și o serie de facturi emise de societatea contestată în baza acestui contract începând cu anul 2005.

Din analiza contractului de închiriere nr. .X./06.04.2004, se reține că la art. 1 “Obiectul contractului” se stipulează: “Proprietarul închiriază, iar Locatarul ia în chirie un spațiu de 454 mp constând într-o hală service cu o suprafață de 272 mp și birouri & showroom cu o suprafață de 182 mp situat în județul .X., loc. .X., înscris în CF 4797 .X., precum și o suprafață de 2000 mp teren, înscrise în actul de proprietate care constituie anexa la prezentul contract”, iar la art. 2 “Durata contractului” se menționează: “Prezentul

contract intră în vigoare la data de 06.04.2004 până la data de 31.03.2007, cu posibilitatea prelungirii perioadei cu acordul părților, prin act adițional la prezentul contract”.

Totodată, din analiza facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL, în baza contractului mai sus menționat, se reține că acestea au fost emise pentru contravaloarea chiriei aferentă anilor 2005, 2006 și perioadei ianuarie – martie 2007.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora SC .X. SRL a obținut venituri impozabile.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 și documentelor anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili dacă imobilul care face obiectul contractului de închiriere nr. .X./06.04.2004 se referă la “Hala .X.” sau la unul din celelalte bunuri imobile pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost utilizate de către SC .X. SRL în scopul obținerii de venituri impozabile în perioada 2005 – martie 2007.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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 noi 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.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** coroborat cu prevederile pct. 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, care prevede:

**„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de .X. lei în funcție de documentele prezentate de societatea și având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele contestatarei referitoare la faptul că imobilele în cauză au fost utilizate pentru depozitarea unor materiale de construcții.

7. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe

profit în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pe considerentul că la data emiterii facturilor în cauză furnizorul nu era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, în condițiile în care acestea nu au analizat dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă societatea a achitat TVA aferentă bunurilor achiziționate.**

**În fapt**, în lunile septembrie și octombrie 2009, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL carburanți auto exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de acest furnizor.

În facturile în cauză, la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a fost înscris prefixul “RO”.

Urmare faptului că din situația comparativă a livrărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național evidențiate în declarația cod 394, declarate de SC .X. SRL în corelație cu furnizorii acesteia a rezultat că SC .X. SRL nu este înregistrată în scopuri de TVA, fiind efectuată o verificare încrucișată la această societate și întocmindu-se de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. Procesul verbal nr. .X./22.03.2011.

Urmare acestei verificări s-a constatat că până la data întocmirii procesului verbal, respectiv 22.03.2011, în perioada în care SC .X. SRL a emis facturile în cauză către SC .X. SRL, furnizorul nu a solicitat organelor fiscale înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) și art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, urmare verificării încrucișate efectuate s-a constatat că în fișa sintetică totală de evidență pe plătitor, în contul “Taxa pe valoarea adăugată” SC .X. SRL a evidențiat două plăți astfel: în data de 28.09.2009 TVA în sumă de .X. lei, iar în data de 26.10.2009 TVA în sumă de .X. lei, plăți efectuate fără a avea corespondent în declarațiile depuse și evidențiate în fișa pe plătitor.

Urmare întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2001 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată,

organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pe considerentul că la data emiterii facturilor în cauză această societate nu avea calitatea de plătitor de TVA, iar SC .X. SRL nu a solicitat comunicarea codului de TVA al furnizorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate conțin date "nereale" cu privire la calitatea de plătitor de TVA a SC .X. SRL, prin înscrierea în factură la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a prefixului "RO", constatându-se încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a și art. 155 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține faptul că achizițiile de combustibil de la SC .X. SRL au fost folosite pentru operațiunile sale taxabile, precum și faptul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrări de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a bunurilor livrate, invocând în acest sens Decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-438/09 Juliusz Dankowski.

**În drept**, art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, precizează:

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

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

***a) operațiuni taxabile;"***

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori***

**urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]**”, iar potrivit pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Astfel, la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

b) data emiterii facturii;

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

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

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

[...]



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

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

*1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în .X." sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";*

*2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;*

*[...]*

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

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că SC .X. SRL a achiziționat în lunile septembrie și octombrie 2009 de la SC .X. SRL carburanți auto, achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de acest furnizor, facturi în care la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a fost înscris prefixul "RO".

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pe considerentul că la data emiterii facturilor aceasta nu avea calitatea de plătitor de TVA, iar SC .X. SRL nu a solicitat comunicarea codului de TVA al furnizorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate conțin date "nereale" cu privire la calitatea de plătitor de TVA a SC .X. SRL, prin înscrierea în factură la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a prefixului "RO", constatându-se încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a și art. 155 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum s-a reținut mai sus, o persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri cu condiția justificării acestora ca fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și înregistrării acestora în baza unor documente ce îndeplinesc condițiile reglementate prin actele normative menționate mai sus.

Mai mult, întrucât de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, potrivit căreia art. 18 alin. (1) lit. a și art. 22 alin. (3) lit. b din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată pentru livrările de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art. 22 alin. (3) lit. b, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate.

De asemenea, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art. 17 alin. (6) din Directiva a 6 a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată pentru livrările de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile achiziționate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL, respectiv carburanți auto, au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestatăre și dacă au fost astfel respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de SC .X. SRL, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea furnizorului, repectiv SC

.X. SRL și dacă societatea contestatară a achitat TVA pentru bunurile achiziționate.

Se reține că la dosarul cauzei nu sunt anexate facturile emise de SC .X. SRL, în baza cărora SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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 noi 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.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** coroborat cu prevederile pct. 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, care prevede:

**„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente ale contestatarei.

**9.** Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**10.** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina SC **.X. SRL** taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC **.X. SA** pe motiv că bunurile facturate, respectiv ciment, reprezintă minusul din gestiunea de ciment aparținând acestei societăți, gestiune administrată

**de SC .X. SRL, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.**

**În fapt**, în lunile decembrie 2005 și decembrie 2006, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./29.12.2006, emise de SC .X. .X. SA reprezentând contravaloare ciment.

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt prezentată la pct. 2 referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, societatea contestatară susține că facturile mai sus menționate au fost emise ca urmare a înregistrării unui minus în gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001, sumele facturate reprezentând daune – interese.

De minusul din gestiunea SC .X. .X. SA se face vinovat gestionarul .X., persoană angajată a SC .X. SRL, împotriva căreia această societate a depus plângere penală.

Potrivit Ordonanței de admitere a plângerii nr. .X./II/2/2008 emisă de către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., a fost admisă plângerea formulată de SC .X. SRL împotriva Rezoluției nr. .X./P/2007 emisă de aceeași instituție, prin care s-a dispus inițial neînceperea urmăririi penale față de .X..

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL are obligația colectării TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./29.12.2006, emise de SC .X. .X. SA, întrucât potrivit legislației în vigoare la data emiterii facturilor, respectiv art. 128 alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu anumite excepții, reprezintă livrări de bunuri.

Prin contestația formulată, societatea contestatară susține că bunurile în cauză nu erau înregistrate în gestiunea SC .X. SRL, fiind doar depozitate în spațiile deținute de aceasta, în baza contractului mai sus menționat, astfel că nu are obligația colectării TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiunea SC .X. .X. SA.

**În drept**, art. 128 alin.(1) și alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.***

***[...]***

***(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):***

[...]

**e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c)."**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a și lit. c, respectiv:

*"a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră; [...]*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege."*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că SC .X. .X. SA a emis către SC .X. SRL facturile nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./29.12.2006, reprezentând contravaloare ciment, organele de inspecție fiscală constatând că în baza acestor facturi SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei.

Așa cum rezultă din contestația formulată și din Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 societatea contestatară susține că facturile mai sus menționate au fost emise ca urmare a înregistrării unui minus în gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, gestiune administrată de SC .X. SRL în baza contractului de mandat nr. .X./01.07.2001, sumele facturate reprezentând daune – interese.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară are obligația colectării TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiunea SC .X. .X. SA, pe considerentul că gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA era administrată de SC .X. SRL în baza contractului mai sus menționat.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile art. 128 alin.(1) și alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatate TVA colectată în sumă de .X. lei, având în vedere că pe de o parte se constată faptul că în baza facturilor nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./29.12.2006, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără însă să fie efectuată o analiză din punct de vedere al prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pe de altă parte se constată faptul că SC .X. SRL are obligația colectării TVA în sumă de .X. lei.

Se reține că potrivit art. 145 alin. (1), alin. (3) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii facturilor de către SC .X. .X. SA:

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

*(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]*

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]”.*

Potrivit prevederilor mai sus menționate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la obligația societății contestată de a colecta TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./30.12.2005, nr. .X./30.12.2005 și nr. .X./29.12.2006, mai sus menționate, taxă aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiunea SC .X. .X. SA, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 nu rezultă motivele care au stat la baza acestei constatări, având în vedere faptul că bunurile în cauză, respectiv ciment, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală aparțin gestiunii de ciment a SC .X. .X. SA și nu a SC .X. SRL.

Or, conform prevederilor legale referitoare la livrările de bunuri, anterior precizate, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor

prevăzute de lege, sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, prin livrări de bunuri înțelegându-se orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

Chiar și în situația în care gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA este administrată de SC .X. SRL în baza unui contract, nu înseamnă că bunurile în cauză sunt în proprietatea societății contestată, astfel încât aceasta să fie obligată la colectarea TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiunea de ciment a SC .X. .X. SA, cu atât mai mult cu cât din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă SC .X. SRL a efectuat inventarierea elementelor de activ și de pasiv potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv și dacă la data finalizării inventarierii au fost constatate diferențe în minus în gestiune, moment la care SC .X. SRL ar fi obligată la colectarea TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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) Inspekția 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) 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 noi 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.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** coroborat cu prevederile pct. 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, care prevede:

**„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze TVA în sumă de .X. lei, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente ale contestatarei.

**11.** Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii

aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**12. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă vânzarea de terenuri efectuată de SC .X. SRL în luna noiembrie 2009 reprezintă operațiune scutită de TVA sau o livrare de bunuri pentru care societatea contestatară are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care terenurile care au făcut obiectul acestei tranzacții sunt terenuri construibile.**

**În fapt**, în baza contractului de vânzare – cumpărare autentificat la Biroul notarial .X. sub nr. .X./25.11.2009, SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL, cu factura nr. .X./25.11.2009, două terenuri în suprafață de .X. mp, respectiv .X. mp, situate în localitatea .X., județul .X. .X..

Pentru această tranzacție SC .X. SRL nu a colectat TVA, această operațiune fiind considerată scutită de taxă pe valoarea adăugată conform art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat SC .X. SRL a aplicat scutirea de TVA întrucât terenurile tranzacționate sunt terenuri construibile, această scutire neaplicându-se pentru vânzarea unor astfel de terenuri, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății contestatate TVA colectată în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacției, „**următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

**f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:**

**1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;[...]**”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată operațiunea de livrare de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este

construită, precum și a oricărui alt teren, cu excepția livrării unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, prin teren construibil înțelegându-se orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 se reține că SC .X. SRL a vândut către SC .X. SRL, cu factura nr. .X./25.11.2009, două terenuri în suprafață de .X. mp, respectiv .X. mp.

Pentru tranzacția mai sus menționată a fost încheiat contractul de vânzare – cumpărare autentificat la Biroul notarial .X. sub nr. .X./25.11.2009, al cărui obiect l-a constituit transferul dreptului de proprietate asupra imobilului înscris în cartea funciară nr. .X., respectiv teren de construcție în suprafață totală de .X. mp și asupra imobilului înscris în cartea funciară nr. .X. respectiv teren în suprafață totală de .X. mp și construcții, stația de sortare cu construcțiile aferente și utilaje inclusiv postul de transformare și racord de medie tensiune.

Conform extraselor de carte funciară pentru informare nr. .X./23.07.2009 și nr. .X./23.07.2009, emise de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. .X., anexate în copie la dosarul cauzei, referitoare la terenurile în suprafață de .X. mp, respectiv .X. mp, se reține că la rubrica „observații/referințe” se menționează „teren de construcție”.

Având în vedere contractul de vânzare – cumpărare autentificat la Biroul notarial .X. sub nr. .X./25.11.2009, precum și extrasele de carte funciară pentru informare nr. .X./23.07.2009 și nr. .X./23.07.2009, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că terenurile în suprafață de .X. mp, respectiv de .X. mp sunt terenuri construibile.

Astfel, nu prezintă relevanță și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele societății contestatate referitoare la faptul că terenul în suprafață de .X. mp este un teren extravilan, și prin urmare nu poate fi considerat construibil, cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din contractul de vânzare – cumpărare autentificat la Biroul notarial .X. sub nr. .X./25.11.2009, pe acest teren, la momentul vânzării, au existat construcții, iar potrivit extrasului de carte funciară pentru informare nr. .X./23.07.2009 prezintă un teren construibil.

Mai mult, deși prin contestația formulată SC .X. SRL susține că „în faza de soluționare a contestației” va depune un certificat de urbanism din care să rezulte că terenul în suprafață de .X. mp este un teren neconstruibil, până la data emiterii prezentei decizii societatea contestatară nu a depus în susținerea contestației documentele la care face referire.

Totodată, argumentele contestatarului referitoare la faptul că terenul în suprafață de .X. mp este de asemenea neconstruibil întrucât pentru ca un teren să fie considerat construibil trebuie ca la momentul vânzării să fie emisă o autorizație de construcție, or la data vânzării terenului în cauză către SC .X. SRL nu exista o astfel de autorizație, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor legale anterior precizate, *un teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare* și nu un teren pentru care trebuie emisă o autorizație de construire la momentul vânzării așa cum susține SC .X. SRL.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, conform extrasului de carte funciară pentru informare nr. .X./23.07.2009, terenul în suprafață de .X. mp este un teren construibil, societatea nedepunând în susținerea contestației documente din care să rezulte contrariul.

Prin urmare, luând în considerare cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că pentru livrările de terenuri construibile SC .X. SRL are obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, 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. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 care precizează:

*„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; [...].”*

**13.** Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

**14.** Referitor la suma totală de **.X. lei** reprezentând accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată, SC .X. SRL neaducând niciun argument în susținere.

**În fapt**, prin contestația formulată, SC .X. SRL nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

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

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Se retine că în ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

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

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

În baza celor reținute și având în vedere că, deși contestă accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, 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 acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011, conform prevederilor pct. 2.5 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 căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată în conformitate cu pct.11.1 lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

**“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;”.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1), alin. (3), alin. (3<sup>1</sup>) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a și lit. b, 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, se

## **DECIDE**

1. Suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent conform legii pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția adoptată pe latură penală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./26.04.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată .

**Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.**

**DIRECTOR GENERAL**

**x**