



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrație Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Bacău



Str. Dumbrava Roșie nr. 1-3  
Bacău, jud. Bacău  
Tel : +023 451 00 15  
Fax : +023 451 00 05  
e-mail : dgfp.bc@mfinante.ro

DECIZIA NR. 649 / 18.03.2011

Privind soluționarea contestației formulate de SC X SRL împotriva  
deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de  
inspecția fiscală nr.X

Direcția generală a finanțelor publice a județului Bacău a primit spre  
soluționare de la Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul inspecție fiscală 1,  
cu adresa nr. x, înregistrată la instituția noastră sub nr. x, contestația  
formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile  
fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X.

Suma contestată este X lei și reprezintă :

- X lei-taxa pe valoarea adăugată;
- X lei-majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei-impozit pe profit ;
- X lei-majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- X lei-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin (1)  
din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, decizia  
de impunere fiind comunicată sub semnătură în data de x iar data depunerii  
contestației este x.

În îndeplinirea regulilor procedurale contestația este semnată de  
asociații coordonator al lichidatorului X SPRL, x, semnatura acestuia fiind  
confirmată cu ștampila societății.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I.Prin contestatia formulata petenta solicita anularea deciziei de impunere nr.X, aceasta fiind incheiata prin interpretarea eronata a actelor normative specifice in vigoare, aratand urmatoarele argumente:

#### **Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

Suma de x lei(x lei aferenta perioadei 01.07.2009-31.12.2009 si x lei aferenta perioadei 01.01.2010-30.06.2010) reprezinta TVA deductibila neacceptata la deducere pentru perioada 01.07.2009-30.06.2010 ca urmare a declararii societatii drept contribuabil inactiv incepand cu data de 12.06.2009, iar calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA a fost anulata incepand cu data de 01.07.2009.

In fapt, includerea pe lista contribuabililor inactivi a societatii X SRL fost facuta fara notificarea societatii, contrar prevedrilor Ordinului ANAF nr.819/2008 modificat si completat.Urmare a acestui lucru, nu a existat posibilitatea de a lua la cunostinta despre masura ce urma a se lua impotriva societatii cauzele care au condus la o asemenea masura, si nici nu a putut fi contestata masura luata.

Mai mult decat atat, societatea nu intrunea conditiile cerute de reglementarile in vigoare pentru a fi declarat contribuabil inactiv.Asa cum mentioneaza si organul de control in RIF la pag.17, punctul 5, societatea s-a aflat intr-o permanenta corespondenta cu organele fiscale (AFP- Garda Financiara) in vederea aducerii la cunostinta acesteia dar in acelasi timp solicitandu-le sprijinul pentru recuperarea documentelor societatii de la dl. X, fost administrator.Conform fisei pe platitor societatea a depus o serie de declaratii inasa altele trebuiau corelate cu informatiile din arhiva societatii ce se aflau in posesia domnului X.Depunerea acestor declaratii cu date care nu corespundeau intocmai documentelor contabile(ele nefiind in posesia reprezentantului legal al societatii) inseamna fals in declaratii, cu grave consecinte juridice.

Suma de X lei reprezinta TVA colectata aferenta diferentei de X lei venit suplimentar stabilit de organul de control rezultat ca diferenta intre suma de X lei costul unor imobilizari in curs vandute de societate si suma de X lei reprezentand venitul facturat de societate.

In fapt, societatea a inceput efectuarea imobilizarilor in curs(terasa restaurant si piscina) cand avea incheiat un contract de inchiriere cu fostul proprietar X SRL, societate in care sotia fostului asociat era asociat.Prin

executarea silita a proprietarului X SRL de catre ANAF si achizitionarea bunurilor de catre societatea X SA s-a constatat ca terasa-restaurant a fost construita partial (modernizare si extindere a spatiilor care existau: cladire+terasa) pe unul din imobile(cladire+terasa) vandute de ANAF (casuta 57). In acest context, exista varianta demolarii, modernizarii, sau vinderea acesteia catre X SA. Dat fiind aceasta situatie, societatea nu a mai putut receptiona si exploata bunurile pe perioada inchirierii locatiei sau pe durata de utilizare a bunurilor respective, nu mai putea utiliza bunurile respective pentru realizarea de operatiuni impozabile.

In datele de 05.06.2008-06.06.2008 societatea a realizat vanzarea imobiliarilor in curs(terasa restaurant si piscina) catre X SA.

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei**, motivatia organului de control privind considerarea sumei de X lei drept venit suplimentar, rezultat ca diferenta intre costul imobiliarilor in curs(terasa restaurant si piscina) si valoarea la care acestea au fost valorificate, a facut ca pentru anul 2008 sa se calculeze un impozit pe profit in suma de X lei.

La punctul B a fost expus pe larg contextul in care societatea a realizat si a instrainat aceste active. Reincadrarea de catre organul de inspectie fiscala a tranzactiei de vanzare a imobiliarilor in curs, conform prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 nu corespunde realitatii de fapt fiscale, societatea reflectand corect continutul economic al tranzactiei.

Avand la baza aceste motivatii petenta solicita ca in veniturile impozabile ale societatii pe anul 2008 sa nu fie inclus venitul suplimentar in suma de X lei iar profitul impozabil sa fie calculat ca atare, prin scoaterea din veniturile luate in calcul a sumei de X lei si anulara accesoriilor aferente.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr.X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. X, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala partiala efectuata la SC X SRL s-a desfasurat in perioada X, si a vizat taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei X si impozitul pe profit pentru perioada X.

La **capitolul III-Constatari fiscale**, organele de inspectie fiscala au constatat *cu privire la taxa pe valoarea adaugata*, urmatoarele:

Prin decizia de impunere nr. X, organul de inspectie fiscala a stabilit o obligatie fiscala reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, care se compune din:

-X lei-TVA neacceptata la deducere;

-X lei-TVA colectata suplimentar;

-X lei- aferenta unor declarari si calcule eronate ale TVA de plata/de recuperat.

Din totalul taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar petenta contesta suma de X lei, astfel:

In ceea ce priveste *taxa pe valoarea adaugata deductibila*.

Suma de X lei se datoreaza neacordarii dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in perioada X-X ca urmare a faptului ca prin OANAF nr.1167/29.05.2009, SC X SRL a fost declarat ca inactiv, incepand cu 12.06.2009 iar calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA a fost anulata incepand cu 01.07.2009, aspectul avand consecinte asupra situatiei generale a TVA urmare a incalcarii prevederilor art.145, alin.(2) din Legea nr.571/2003.

In ceea ce priveste *taxa pe valoarea adaugata colectata*.

Suma de X lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta sumei de X lei, care reprezinta diferenta intre suma de X lei- suma cu care s-a creditat contul 231-”Imobilizari corporale in curs” ca urmare a vanzarii catre SC X SA a unei terase restaurant+piscina cu valoarea totala de X lei.

Vanzarea celor doua imobile s-a facut in baza facturilor fiscale seria X nr.X, in valoare de X lei din care venituri in suma de X lei si X lei-TVA colectata si factura seria X nr.X in valoare de X lei din care venituri in suma de X lei si X lei-TVA colectata.

Organul de inspectie fiscala a solicitat administratorului statutar Boingeanu Aurel sa justifice emiterea facturilor fiscale de vanzare a imobilizarilor in curs la valoare mai mica decat valoarea cu care s-a descarcat contul 231, iar acesta a raspuns:”Trebuie mentionat de la inceput faptul ca aceste imobilizari in curs au fost incepute cand societatea avea inchiriata locatia de la fostul proprietar X SRL in care sotia fostului administrator era asociat.Prin executarea silita a proprietarului X SRL de catre ANAF si achizitionarea bunurilor de catre SC X SA s-a constatat ca terasa restaurant a fost construita partial(modernizare si extindere a spatiilor care existau-cladire

+terasa) pe unul din imobilele (cladire+terasa) vandute de ANAF (casuta 57).In acest context exista varianta demolarii modernizarii sau vinderea acesteia catre X SA.Vanzarea imobilizarilor in curs(terasa restaurant si piscina) s-a facut la preturile existente pe piata si stabilita de evaluator.”

Organele de inspectie fiscala nu si-au insusit explicatia administratorului apreciind diferenta in suma de X lei ca reprezentand venituri suplimentare, fiind apreciata ca un profit impozabil al tranzactiei cu un scop economic, taxabila cu cota standard de TVA 19% potrivit art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003.

La **capitolul III-Constatarile fiscale**, organele de inspectie fiscala au constatat **cu privire la impozitul pe profit** contestat de petenta, urmatoarele:

In perioada 01.01.2008-31.12.2008, situatia privind impozitul pe profit este:

- x lei- venituri inregistrate de contribuabil;
- x lei- cheltuieli inregistrate de contribuabil;
- x lei- pierdere contabila inregistrata de contribuabil;
- X lei- venituri suplimentare din vanzarea imob. Corporale;
- x lei-cheltuieli nedeductibile, din care:
  - x lei- amenzi, majorari, penalitati;
    - x lei- dobanzi bancare(grad de indatorare negativ tr.2-4);
  - x lei- profit fiscal;
  - X lei- impozit pe profit stabilit la control;
  - x lei- impozit pe profit declarat.

Suma de X lei reprezinta diferenta dintre valoarea cu care s-a credit contul 231 „Imobilizari corporale in curs de executie”(…=231) ca urmare a vanzarii catre SC X SA a unui imobil(X lei) si valoarea de X lei inscrisa intr-un numar de doua facturi fiscale, emise la data vanzarii, seria x NR.x/x si seria X nr.x/x(461=758.3) .

Suma de **x lei** reprezinta cheltuieli nedeductibile, astfel:

- x lei**- amenzi, majorari, penalitati;
- x lei**-cheltuieli cu dobanzi bancare aferente unui imprumut pentru o perioada mai mare de un an, motiv pentru care organul de control a calculat gradul de indatorare a capitalului in conformitate cu prevederile art.23, alin.(1) din Legea nr.571/2003, rezultand un grad de indatorare negativ in trim.2, 3 si 4/ 2008. Deoarece acesta este negativ in perioadele mai sus

mentionate, cheltuielile cu dobanda si diferentele de curs valutar sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, in conformitate cu prevederile art.23, alin.(1) din Legea nr.571/2003 si ale pct.60 din HG nr.44/2004.

Obligatiile fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. X au fost impuse prin decizia de impunere nr.X.

**III.**Luand in considerare sustinerile petentei, documentele invocate de aceasta, constatarile organului de control precum si actele normative aplicabile spetei in cauza invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, retinem:

SC X SRL are domiciliul fiscal in judetul Bacau, mun. Bacau, str. x, are cod unic de inregistrare fiscala x, are ca obiect principal de activitate „restaurante”, cod CAEN 5610.

Organele de inspectie fiscala fac mentiunea ca pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007, intrucat documentele de evidenta contabila nu au fost puse la dispozitie ca urmare a faptului ca fostul administrator, domnul x nu le-a predat administratorului x, nu este cunoscuta persoana care a tinut evidenta contabila, raspunderea pentru legalitatea si realitatea operatiunilor efectuate in aceasta perioada revenind administratorilor statuari.

Pe durata efectuarii inspectiei fiscale, SC X SRL a fost reprezentata legal de x SRL, in calitate de administrator judiciar al societatii verificate, conform Sentintei Civile nr. x/x.

SC X SRL a fost declarat inactiv incepand cu data de x, incepand cu data de x i-a fost anulata calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA, iar incepand cu data de 01.10.2010 a fost declarata starea de insolventa.

**1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a acceptat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, si pe cale de consecinta daca in mod legal a fost respins dreptul la rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru aceasta suma.**

***In fapt,***

Fata de acest capat de cerere petenta arata ca masura luata de organele de inspectie fiscala este una nelegala intrucat includerea pe lista

contribuabililor inactivi a societatii X SRL fost facuta fara notificarea societatii, contrar prevederilor Ordinului ANAF nr.819/2008 modificat si completat. Urmare a acestui lucru, nu a existat posibilitatea de a lua la cunostinta despre masura ce urma a se lua impotriva societatii, cauzele care au condus la o asemenea masura, si nici nu a putut fi contestata masura luata.

***In drept,***

Asa cum rezulta din elementele dosarului, se constata urmatoarele:

Incepand cu data de 12.06.2009, potrivit Ordinului ANAF nr.x/x pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi, SC X SRL a fost declarata contribuabil inactiv, potrivit procedurilor prevazute de OANAF 819/2008, respectiv pct.3, lit.a) din Anexa, la acest ordin:

***„3. Pentru întocmirea listei prevăzute la pct. 2 se au în vedere următoarele:***

***a) se selectează numai acei contribuabili care, la două termene de declarare consecutive, nu și-au îndeplinit niciuna dintre obligațiile declarative înscrise în vectorul fiscal;”***

iar incepand cu data de 01.07.2009 i-a fost anulata calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.3 din OANAF 605/2008 privind aprobarea Procedurii de anulare din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA a persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA, care figureaza in lista contribuabililor inactivi.

Spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.11 alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2009, potrivit carora:

***„(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. „***

coroborate cu prevederile Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 16.08.2006 :

***ART.1 [...]***

***(2) Contribuabilii sunt declarați inactivi prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.***

***ART. 2***



*(1) Pe perioada în care este declarat inactiv contribuabilului îi sunt aplicabile procedurile de administrare fiscală referitoare la gestiunea, controlul și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), contribuabilii incluși în Lista contribuabililor declarați inactivi nu vor fi supuși procedurilor curente de notificare pentru nedepunerea declarațiilor.*

**ART. 3**

*(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.*

În ceea ce privește dreptul organelor fiscale de a anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, aceasta a fost efectuată în baza prevederilor art.3 din OANAF 605/2008 privind aprobarea Procedurii de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi:

*„Anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se efectuează cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi.”*

coroborate cu cele ale art.153, alin.(8) din Legea nr.571/2003:

*„...De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”*

deci fără a fi necesară comunicarea scoaterii din evidență.

În consecință, începând cu data de 01.07.2009, data de la care societății X SRL i-a fost anulată calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA, aceasta nu mai avea dreptul de a se comporta ca un platitor de TVA, și în consecință de a deduce TVA aferentă unor achiziții care, în aceste condiții, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fiind încălcate astfel prevederile art.145, alin.(2) din Legea nr.571/2003:



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

**a) operațiuni taxabile;”**

Fata de punctul de vedere al petentei potrivit caruia societatea nu intrunea conditiile cerute de reglementarile in vigoare pentru a fi declarat contribuabil inactiv, intrucat s-a aflat intr-o permanenta corespondenta cu organele fiscale, respectiv AFP si Garda Financiara in vederea aducerii la cunostinta acesteia dar si solicitandu-le sprijinul pentru recuperarea documentelor societatii de la fostul administrator, si in acelasi timp a depus o serie de declaratii care trebuiau corelate cu informatiile din arhiva societatii ce se aflau in posesia domnului X, aratam ca necunoasterea prevederilor legale nu ne absolve de efectele acestora, ori prin neindeplinirea obligatiilor declarative inscrise in vectorul fiscal timp de doua termene consecutive in mod legal petenta s-a incadrat in categoria contribuabililor in drept a fi inscrisi in lista contribuabililor inactivi.

Pentru considerentele mai sus prezentate, in mod legal organul de inspectie fiscala nu a acceptat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, a respins dreptul la rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru aceasta suma, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

**2.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal organul de inspectie fiscala a colectat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei pentru suma de X lei rezultata ca diferenta intre suma de X lei reprezentand costul unor imobilizari in curs vandute de societate si suma de X lei reprezentand venitul facturat de societate.**

***In fapt,***

fata de acest capat de cerere petenta sustine ca societatea a inceput efectuarea imobilizarilor in curs(terasa restaurant si piscina) cand avea incheiat un contract de inchiriere cu fostul proprietar X SRL, societate in care sotia fostului asociat era asociat. Urmare executarii silite a proprietarului X SRL de catre ANAF(s-a constatat ca terasa-restaurant a fost construita partial (modernizare si extindere a spatiilor care existau:cladire+terasa) pe unul din imobile(cladire+terasa) vandute de ANAF), SC X SRL nu mai putea utiliza bunurile respective pentru realizarea de operatiuni impozabile motiv pentru care s-a luat hotararea vinderii acesteia catre X SA.

Astfel, in datele de 05.06.2008 si 06.06.2008 societatea a realizat vanzarea imobiliarilor in curs(terasa restaurant si piscina) catre X SA.

***In drept,***

asa cum rezulta din elementele dosarului, organul de inspectie fiscala a analizat tranzactia imobiliara dintre SC X SRL si SC X SA din punct de vedere fiscal, pornind de la urmatoarele elemente:

Pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007 nu a fost prezentata evidenta contabila motiv pentru care, constatările inspectiei fiscale s-au stabilit sub rezerva prevederilor art.105, alin.(3) din OG 92/2003,

***„(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”***

iar stabilirea TVA obligatiilor fiscale s-a facut pe baza balantelor de verificare semestriale si a celor incheiate la 31.12.2005, 31.12.2006 si 31.12.2007, existente la dosarul fiscal gestionat de AFP Bacau coroborat cu deconturile de TVA depuse din trim.II 2005 pana in trim.III 2006, tinandu-se cont de modul de declarare trimestrial al taxei si de veniturile inregistrate in balanta la 31.12.din anii fiscali sus mentionati.

Pentru perioada 01.01.2008-30.06.2010, au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente de evidenta contabila si documente justificative.

Tranzactia imobiliara dintre SC X SRL si SC X SA al carei obiect il reprezinta un imobil format din terasa restaurant+piscina, s-a efectuat in datele de x si x iunie 2008, si a avut la baza un numar de 2 facturi fiscale astfel:

-factura fiscala seria x nr.x/x, in valoare de x lei din care venituri in suma de x lei si x lei-TVA colectata;

-factura fiscala seria X nr.x/x in valoare de x lei din care venituri in suma de x lei si x lei-TVA colectata.

Prin emiterea celor doua facturi, SC X SRL a inregistrat venituri in suma de X lei(x lei+x lei) si a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei(x lei+x lei), creditand in acelasi timp contul 231-„Imobilizari corporale in curs de executie” cu suma de X lei.

In consecinta, in baza prerogativelor date de art.94, alin.(3), lit.c) din OG nr.92/2003:

*„ (3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz; „,*

in timpul inspectiei fiscale au fost solicitate administratorului statutar x, cu informarea administratotului judiciar X, explicatii cu privire la justificarea emiterii facturilor de vanzare a imobilizarilor cu o valoare mai mica decat decat cea cu care s-a descarcata contul 231, solicitare la care s-a primit urmatorul raspuns:

*„Trebuie mentionat de la inceput faptul ca aceste imobilizari in curs au fost incepute cand societatea avea inchiriata locatia de la fostul proprietar X SRL, in care sotia fostului asociat era asociat.Prin executarea silita a proprietarului X SRL de catre ANAF si achizitionarea bunurilor de catre societatea X SA s-a constatat ca terasa-restaurant a fost construita partial (modernizare si extindere a spatiilor care existau:cladire+terasa) pe unul din imobile(cladire+terasa) vandute de ANAF (casuta 57). In acest context, exista varianta demolarii, modernizarii, sau vinderea acesteia catre X SA.Vanzarea imobilizarilor in curs(terasa restaurant si piscina) s-a facut la preturile existente pe piata si stabilita de evaluator.”*

Organul de inspectie fiscala nu si-a insusit raspunsul dat de administratorul statutar x in ceea ce priveste justificarea sumei de X lei rezultata ca diferenta intre suma cu care a fost creditat contul 231(X lei) si suma cu care a fost vandut imobilul(X lei) catre SC X SA, motiv pentru care a procedat la reincadrarea acestei tranzactii imobiliare in temeiul art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003.

In consecinta, prin adresa nr.x, am solicitat organului de inspectie fiscala, potrivit prevederilor pct.9.9 si 9.10 din OMFP nr.519/2005, prezentarea in cuprinsul unui proces-verbal de cercetare la fata locului a motivelor de fapt si de drept in baza carora s-a luat hotararea de a reincadra aceasta tranzactie imobiliara.

Astfel, prin procesul verbal nr.x, organul de inspectie fiscala aduce urmatoarele completari:

•Din analiza actionariatului celor trei societati comerciale implicate in cele doua tranzactii ce au vizat imobilul **cladire+terasa**, proprietatea lui SC X SRL, vandut de ANAF catre SC X SRL, precum si vanzarea de catre SC X SRL a **modernizarilor si extinderilor spatiilor existente** tot catre SC X SRL, situatia se prezinta astfel:

-X, asociat cu 1% in S.C. X SRL Bacau este cenzor supleant la S.C. X S.A. Bacau.

-X, este asociat cu 19,2 % la S.C. X SRL ( CUI X – societate in insolventa).

-La randul sau, S.C. X SRL este asociat cu 49 % la S.C. X SRL Bacau.

-X detine 60% din S.C. X S.R.L. ( cui X) care este administrator al S.C. X S.A. Bacau si asigura evidenta contabila la S.C. X SRL Bacau.

In consecinta, intre vanzatorul S.C. X SRL si cumparatorul S.C. X S.A. Bacau exista **relatii de afiliere/participare**.

•In contextul neprezentarii evidentelor contabile aferente perioadei 01.01.2005-31.12.2007, inspectia fiscala s-a limitat la verificarea bazelor de impunere pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007 pe baza documentelor existente la dosarul fiscal si a informatiilor din evidentele informatizate ale D.G.F.P. Bacau, iar pentru perioada 01.01.2008-30.06.2010 pe baza evidentelor contabile puse la dispozitie de administratorul judiciar.

-Astfel, in analiza motivelor de fapt si de drept care au condus la decizia reincadrarii operatiunii comerciale s-a pornit de la analiza continutului **procesului verbal de adjudecare pentru bunuri imobile sau pentru ansamblu de bunuri intocmit la X**, pentru dosarul de executare nr.X in cadrul valorificarii de catre D.G.F.P. Bacau, A.F.P. Bacau a unor bunuri apartinand debitorului “S.C. X ” SRL Bacau, cumparatorul a fost “S.C. X” S.A. ( anexat la RIF nr F-BC- X), reprezentand imobile construite in cadrul camping-ului din X din mun. Bacau, jud. Bacau, printre care “Terasa restaurant”, identificata in cadrul procesului verbal sub numele de “ X”, adjudecata la pretul de X lei.

Procesul verbal nu mentioneaza ca imobil cumparat “ Piscina” ci un imobil numit “ X”) adjudecat la pretul de X lei.

Terenul pe care sunt construite aceste imobile adjudecate, este proprietatea X (conform PV de adjudecare anexat).

-Un alt document analizat a fost **contractul de garantie imobiliara nr.X**, care a fost semnat in calitate de administrator de X, a doua zi dupa ce “S.C. X” S.A a cumparat activele apartinand “S.C. X” SRL avand ca motivare (prima fila pct. 2) *“sa constituie in favoarea creditorului o garantie reala mobiliara asupra imobiliarilor corporale in curs conform anexei Fisa cont 231 pe luna decembrie 2006..., aceste imobilizari in curs reprezinta modernizarile si renovarile efectuate in cadrul constructiilor existente( restaurant si piscina X) “.*

-A fost analizat in continuare continutul notei explicative data de domnul X in timpul inspectiei fiscale in care acesta precizeaza ca vanzarea s-a facut in baza unei evaluari efectuata de un evaluator avand ca referinta preturile pietei.

Documentul pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala se intituleaza "Deviz general"/NEDATAT, este semnat de arhitectul X, inregistrat la Ordinul Arhitectilor din Romania cu nr.X, si se refera la "cheltuielile necesare realizarii a doua obiective, respectiv:

- "X- modernizare si construire- RESTAURANT – pe terasa existenta" suma rezultata in urma calculului fiind X mii lei;
- "X- modernizare si construire - bazin piscina" suma rezultata in urma calculului fiind X mii lei.

Suma totala rezultata din calcule este de X mii lei, calculata la cursul leu/ euro de la data de 03.06.2008.

Din analiza acestui deviz se constata faptul ca **sumele calculate de arhitect sunt neaplicabile pentru justificarea pretului**, si exemplificam in acest sens urmatoarele :

Pentru investitia " X- modernizare si construire- RESTAURANT – pe terasa existenta s-a constatat ca:

1) la pct.1.3 inscrie ca pentru "Amenajari pentru protectia mediului si aducere la starea initiala" se apreciaza ca este necesara suma de X lei, fara a se defini ce lucrari trebuie facute pentru " *protectia mediului* " in astfel de situatii, si costul fiecareia;

2) la pct.3.3 inscrie ca pentru "Proiectare si inginerie" sunt necesare X lei iar pentru " Consultanta" suma de X lei. La dispozitia organelor de inspectie fiscala nu au fost puse documente care sa ateste ca s-ar fi facut astfel de cheltuieli si ca ar fi existat un proiect intrucat nu au fost prezentate contracte pentru astfel de servicii, desi in mod normal proiectantul si consultantul ar fi fost persoane cunoscute care ar fi putut pune la dispozitie contractele de prestari servicii, iar pentru lucrari nu au fost solicitate autorizatii de constructii, avize de mediu.

3) La 4.5 " Dotari", este mentionata suma de X lei, fara a se prezenta o lista a dotarilor existente, preturile de la data achizitiei si cele existente pe piata la momentul calculului intitulat " Deviz general". Deasemenea, nu au fost prezentate- pentru justificarea sumei- liste de bunuri si preturi de achizitie din perioada cand s-au facut dotarile localurilor.

Pentru investitia " X- modernizare si construire – BAZIN PISCINA s-a constatat ca:

1) la pct.1.2 inscrie ca pentru " Amenajarea terenului" se apreciaza ca este necesara suma de X lei, fara a se defini ce lucrari trebuie facute in astfel de situatii si fara a se oferi preturi comparative pentru perioadele cand s-au facut lucrarile si cele de la data calculelor;

2) la pct.1.3 inscrie ca pentru " Amenajari pentru protectia mediului si aducere la starea initiala" se apreciaza ca este necesara suma de X lei, fara a se defini ce lucrari trebuie facute pentru " *protectia mediului* " in astfel de situatii;

3) la pct. 3.3 inscrie ca pentru “Proiectare si inginerie” sunt necesare X lei, iar pentru “ Consultanta”- pct. 3.5 - suma de X lei. La dispozitia organelor de inspectie fiscala nu au fost puse documente care sa ateste ca s-ar fi facut astfel de cheltuieli si ca ar fi existat un proiect intrucat nu au fost prezentate contracte pentru astfel de servicii, desi in mod normal proiectantul si consultantul ar fi fost persoane cunoscute care ar fi putut pune la dispozitie contractele de prestari servicii.

4) la 4.3 “ Utilaje, echipamente tehnologice si functionale cu montaj”, este mentionata suma de X lei, fara a se prezenta o lista a dotarilor existente, preturile de la data achizitiei si cele existente pe piata la momentul calculului intitulat “ Deviz general”.

Deasemenea, nu au fost prezentate liste de bunuri si preturi de achizitie din perioada cand s-au facut dotarile localurilor si nici nu s-a oferit o lista de preturi din perioada cand s-au facut calcule, cu indicarea sursei de achizitie.

Pentru considerentele mentionate, devizul prezentat ca justificare a pretului de vanzare nu poate fi luat in considerare deoarece nu reflecta realitati economice si nu justifica cu documente sau alte materiale tehnice preturile prezentate, cu atat mai mult cu cat d-na X la data efectuării investițiilor cat si la cea a vanzării imobilizărilor a fost asociat cu 45% din capitalul social, ea fiind sotia administratorului (X) din perioada efectuării investițiilor, avand astfel un interes in S.C. X S.R.L.

In acelasi context al neprezentării evidentelor contabile pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007, organelor de inspectie fiscala nu le-au fost puse la dispozitie nici Registrul-Inventar si documentele intocmite la inventarierea generale anuale ale elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, pentru anii 2005-2007, elemente obligatorii potrivit prevederilor art.7 din Legea nr 82/1991:

***“(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.”***

si care ar fi putut prezenta informatii cu privire la situatia contului 231 existent la data de 31.12.2007.

Potrivit prevederilor pct. 14 din anexa 1 la OMFP nr. 1753/2004 “Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv”:

***“În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale aflate în curs de execuție se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului, descrierea amănunțită a stadiului în care se află acesta, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la***



***beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.”***

Deasemenea in anexa 1 la OMFP nr. 1753/2004 “Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv”, se prevede ca:

-la pct. 15 din anexa 1 la OMFP nr. 1753/2004, se precizeaza: “... ***De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere separate, arătându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare sau abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.”***

Potrivit prevederilor pct. 34. din același act normativ, "Lista de inventariere" (cod 14-3-12), servește ca document pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciilor.

***“În cazul imobilizărilor corporale, precum și al celorlalte elemente de activ pentru care au fost constituite provizioane pentru depreciere, în listele de inventariere (cod 14-3-12) se va înscrie valoarea contabilă netă a acestora (col. 9), care se va compara cu valoarea lor actuală, stabilită cu ocazia inventarierii (col. 12).”***,

iar Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț (pct.35 din OMFP nr. 1753/2004) :

***“Elementele de activ și de pasiv înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.”***

Potrivit prevederilor pct. 40 din OMFP nr. 1753/2004:

***“Imobilizările necorporale și corporale constatate ca fiind depreciate se vor evalua la valoarea actuală a fiecăreia, stabilită în funcție de utilitatea sa și prețul pieței. Corectarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea unor provizioane pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.”***,

iar potrivit prevederilor pct. 48. din același act normativ :

***“Pentru elementele de activ la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de***



*înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.”*

La pct. 53 din OMFP nr. 1753/2004 se precizează:  
*“Pe baza registrului-inventar și a bilanțului de verificare întocmit la 31 decembrie se întocmește bilanțul care face parte din situațiile financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de activ și de pasiv stabilită pe baza inventarului.”*

Atat în situațiile financiare ale exercitiului 2007 cât și cele ale anului 2008, prin Notele explicative nr. 1 (anexate la prezentul proces verbal), petenta nu a raportat deprecieri ale imobilizărilor corporale în curs de execuție, iar în bilanțele de verificare contabilă aferente, nu există Contul - **293: Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție, nu există în X 31.12.2007.**

Valoarea imobilizărilor în curs de execuție la data de 31.12.2007 este de X lei, iar la data de 31.12.2008 este de X lei, rezultată din adunarea la soldul de la începutul anului (X lei) a unor creșteri în suma de X lei și a unor cedări în suma de X lei (suma ce reprezintă valoarea vânzării imobilizărilor în curs de execuție care au făcut obiectul tranzacției cu SC X SA Bacău în baza căreia s-au stabilit veniturile suplimentare în suma de X lei).

Față de fiecare din elementele mai sus prezentate, în baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit.c), din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, și cu ocazia întocmirii procesului verbal de constatare la fața locului, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului statutar X (cu informarea administratorului judiciar X) prin X, completări.

Astfel, la întrebarea nr.1: *“Precizați dacă imobilizările în curs de execuție vândute către SC X SA au fost executate în baza unei autorizații, iar în caz afirmativ anexați-o.”*, domnul X răspunde că *“Nu a fost cazul.”*

La întrebarea nr.2: *“Precizați dacă la baza vânzării imobilizărilor corporale în curs de execuție vândute către SC X SA a existat un contract de vânzare-cumpărare, iar în caz afirmativ anexați-l”*, răspunsul a fost următorul: *“Există contract pe care nu îl dețin în acest moment, dar îl pot pune la dispoziție în cel mai scurt timp.”*

La întrebarea nr.3: *“Vă rugăm să precizați dacă în afara documentelor”Deviz general” au mai fost întocmite rapoarte de evaluare a bunurilor vândute către SC X SA, iar în caz afirmativ anexați-le.”*, răspunsul

a fost urmatorul: *”Prin deviz general s-a stabilit valoarea bunurilor vandute la pretul existent pe piata in acel moment.”*

La intrebarea nr.4: *”Avand in vedere ca Situatiile financiare si Notele explicative intocmite la 31.12.2007 si 31.12.2008, nu s-au raportat deprecieri ale imobiliarilor corporale in curs de executie reprezentand „Terasa restaurant” si „Piscina” catre SC x s-a facut sub pretul de productie rezultat din fisa contului 231-Imobilizari in curs de executie,,raspunsul a fost:”Avand in vedere datoriile pe care le avea societatea fata de banca (finantare investitie) am acceptat pretul chiar daca acest pret era mai mic.In fapt X a rambursat parte din datoriile societatii.In economia de piata si in situatii dificile financiare am considerat ca tranzactia este corecta.”*

La intrebarea nr.5: *”Va rugam sa precizati componenta contului 461-Debitori diversi.”* , raspunsul a fost: *”Nu am evidenta contabila pana in 01.01.2008 fapt pentru care nu pot da relatii.Sunt in litigiu cu fostul administrator X. Sumele au fost procesate fara analizare explicita.”*

Avand in vedere situatia mai sus prezentata, concluzionam:

-contribuabilul, nu a facut dovada delimitarii fiecarei categorii de imobilizari, a fiecarui obiect de imobilizari corporale in curs de executie si determinarea valorii lor;

-nu a asigurat controlul gestionar a imobiliarilor pentru anii 2005-2008 si nu a urmarit pastrarea integritatii prin reflectarea corecta, la timp, completa, a existentei si miscarii imobiliarilor pe categorii si feluri, precum si deprecierea suferite;

-nu s-au asigurat informatiile si metodologia de evaluare a deprecierea in timp a imobiliarilor si a recuperarii valorii prin provizioane.

In temeiul celor prezentate si avand in vedere relatiile de participare prezentate, in baza dreptului conferit de prevederile art 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca:

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

in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiei dintre S.C. X SRL Bacau si S.C. X S.A. Bacau la valoarea de X lei (valoare fara TVA) la care s-a creditat contul 231 “Imobilizari corporale in curs de executie” ca urmare a vanzarii acestor imobilizari corporale in curs de executie, rezultand o diferenta de X lei (X lei – X lei), diferenta care reprezinta venituri suplimentare stabilite la inspectie fiscala.

Stabilirea de venituri suplimentare in suma de X lei, constituie baza de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de X

lei, prin aplicarea procentului prevazut de art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003:

**„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse. ”,**

precum și pentru stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent anului 2008, pornind de la următoarele date:

- x lei- pierdere contabilă înregistrată de contribuabil;
- X lei- venituri suplimentare din vânzarea imob. Corporale;
- x lei-cheltuieli nedeductibile, din care:
  - x lei- amenzi, majorări, penalități;
  - x lei- dobânzi bancare(grad de îndatorare negativ tr.2-4);
- x lei- profit fiscal;

Precizăm că suma de x lei reprezentând cheltuieli stabilite ca nedeductibile de organul de inspecție fiscală nedeductibile nu este contestată de petentă, singura sumă asupra căreia există obiecțiuni este cea de X lei reprezentând venituri suplimentare din vânzarea imob. Corporale, și față de care concluzionăm că a fost stabilită în mod legal de organul de inspecție fiscală.

În consecință, prin aplicarea prevederilor art.17 din Legea nr.571/2003:

**„Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38. ”,**

în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

**3.Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău este dacă SC X SRL datorează bugetului de stat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în suma de X lei, respectiv X lei precum și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de X lei, în condițiile în care nu a achitat la termen debitele stabilite suplimentar.**

**In fapt,**

prin decizia de impunere nr. X emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.X au fost stabilite în sarcina contestatoarei accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar, astfel:

- X lei- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;-
- X lei- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- X lei- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

**In drept,**

spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.120, alin.(1), din OG nr.92/2003, republicata, conform carora:

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

si ale ale art. 120<sup>1</sup>din acelasi act normativ :

*„Penalități de întârziere*

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

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

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

Avand in vedere ca majorarile de intarziere sunt drepturi de creanta accesorii si nu drepturi de creanta principale si avand in vedere faptul ca in sarcina SC X SRL au fost stabilite diferente de impozit pe profit in suma de X lei si de taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, aceasta datoreaza si obligatiile accesorii conform principiului de drept *accessorium sequitur principale* fapt pentru care se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar in suma de X lei(impozit pe profit), respectiv X lei(TVA), contestatia urmand a se respinge pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul a accesoriilor in ceea ce priveste modul de calcul, perioada si cota aplicata.

In baza situatiei mai sus prezentata, si in temeiul prevederilor articolelor art. 94, alin.(3), lit.c), 105, alin.(3), 120, alin.(1), 120<sup>1</sup>, alin.(1) si (2), lit.c), 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 215, alin.(1), 216, 218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.7, din Legea nr.82/1991, art.11, alin.(1), alin.(1<sup>2</sup>), 17, alin.(1), 140, alin.(1), 145, alin.(2), 153, alin.(8) din Legea nr.571/2003, art.1 si 2 din Ordinul 575/2006, art. 3 din OANAF

605/2008, pct.3, lit.a) din OANAF 819/2008, OMFP nr.1753/2004, coroborate cu prevederile pct.13 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC X SRL ca fiind neintemeiata, pentru suma de X lei reprezentand :

- X lei-taxa pe valoarea adaugata;
- X lei-majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei-impozit pe profit ;
- X lei-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- X lei-penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de 6 luni de la comunicare.

Director executiv,  
X

Avizat,  
Biroul Juridic si Contencios

X