



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc684/16.10.2012

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. " X" S.R.L. IAȘI

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub
nr. dg/.../29.05.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, prin adresa nr. AIF .../11.06.2012, înregistrată la instituția noastră sub nr. dg/...din 13.06.2012, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu privire la contestația nr. dg/... din 29.05.2012 formulată de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul în Iași, str. ..., județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. ..., cod unic de înregistrare RO

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS 402 din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-IS 357 din 26.04.2012.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- s lei - impozit pe profit;
- s lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către dl. A, administratorul **S.C. "X" S.R.L. IAȘI**, și poartă amprenta ștampilei societății, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 04.05.2012, cu adresa nr. AIF 8650 din 26.04.2012, prin semnarea și ștampilarea acesteia de către administratorul societății dl. Apopi Gheorghe, și data depunerii contestației, 29.05.2012, aceasta

fiind înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.dg/....

Contestația este însoțită de Referatul nr. AIF ... din 11.06.2012 privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. IAȘI**, ca fiind fără temei legal.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "X" S.R.L. IAȘI contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-IS ... din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ... din 26.04.2012 reprezentând:

- s lei - impozit pe profit;
- s lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

motivând în susținerea cauzei următoarele:

1. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei** și la accesoriile aferente în sumă totală de **s lei**, din care:

a) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2007

Societatea contestă recalcularea profitului impozabil prin majorarea acestuia cu suma de s lei caruia îi corespunde un impozit pe profit în suma de s lei, considerând că, în mod abuziv organele de inspecție fiscală au tratat ca fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, motivând următoarele:

- suma de s lei reprezentând c/v comision de administrare înregistrată în evidența contabilă pe cont 628 "Alte servicii executate de terți" în baza facturii nr..... din 21.12.2007 emisă de către S.C. V S.A. București,

- suma de s lei reprezentând c/v cheltuieli conform contract leasing și cheltuieli cu taxa înscriere în arhiva electronică înregistrată în baza facturii nr.... din 21.12.2007 emisă de către S.C. V S.A. București,

fiind cheltuieli necesare pentru demararea operațiunii de achiziționare în regim de leasing a unui echipament de sudură orbitală necesar desfășurării activității corespunzător domeniului de activitate a societății;

b) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2008

Societatea contestă recalcularea profitului impozabil prin majorarea acestuia cu suma de s lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de s lei, motivând următoarele:

- referitor la cheltuielile reprezentând diferența de curs valutar aferentă contractului de leasing financiar nr. .../21.12.2007 în valoare de s lei, calculate de către organele de inspecție fiscală, societatea susține că nu a înregistrat în evidența contabilă astfel de cheltuieli;

- cheltuielile în sumă de s lei reprezentând taxa timbru aferentă unui proces civil încheiat cu Sentința Comercială nr. .../25.03.2009, definitivă și irevocabilă, emisă de către Tribunalul București și comunicată societății verificate în data de 01.06.2009 prin care se anulează contractul de leasing financiar, au fost efectuate cu scopul de a nu se rezilia contractul de leasing care ar fi dus la diminuarea importantă a profitului impozabil. Oricum această sumă nu a fost înregistrată pe cheltuieli în anul 2008.

c) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2009

Societatea susține că, referitor la reîntregirea bazei impozabile la trim. III-2009 cu suma de s lei, în Raportul de inspecție fiscală nu se identifică cu exactitate bonurile de consum care au fost considerate nedeductibile, sumele aferente și data la care au fost efectuate consumurile. Mai mult, susține că în septembrie 2009, a emis către Primăria Panciu factura ... din 28.09.2009 în valoare de s lei, care acoperă valoarea tuturor consumurilor considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care consideră că suma de s lei reprezentând consumurile efectuate pentru lucrarea de la Primăria Panciu este deductibilă integral la calculul impozitului pe profit.

d) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2009

Referitor la cheltuielile în sumă de s lei reprezentând diferența dintre valoarea de achiziție a unui imobil și cea de vânzare a acestuia, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, societatea contestatoare susține faptul că, în luna martie 2008 a achiziționat un imobil cu factura nr. ... din 26.03.2008 emisă de către D.G.F.P.J. Vrancea în valoare de s lei, spațiu destinat ca punct de lucru în Orașul Panciu B-dul Independenței nr. ..., în suprafață de 708 mp cu un teren în

subdiviziune, înregistrat în evidența contabilă pe cont 212.04. În perioada 2008-2009, societatea precizează că a făcut modernizări la imobilul respectiv, în valoare de s lei, valoarea totală a construcției fiind de s lei.

În luna decembrie 2009 societatea vinde acest imobil persoanei fizice AA (fiul) domiciliat în strada ... Iași cu factura nr. .../18.12.2009 cu valoarea de s lei, la care colectează TVA aferent, conform documentelor prezentate, respectiv notele contabile care dovedesc scoaterea din evidența contabilă a clădirii amortizate parțial și rămasă neamortizată astfel :

-prin nota contabilă nr. 25/18.12.2009 astfel :

281.02 = 212.04 s lei

658.03 = 212.04 s lei

-nota contabilă nr. 4/18.12.2009

658.03 = 212.04 s lei

658.03 = 212.04 s lei

Susține că, ciudat este faptul că echipa de control menționează prevederile art. 61 alin (1) din Ordinul 1752/2005 coroborat cu 3055/2009, potrivit cărora la data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (cost istoric), deși chiar din Raportul de inspecție fiscală rezultă articolele contabile și valoarea la care s-a scăzut din gestiune clădirea (respectiv prețul de cumpărare plus valoarea modernizării minus amortizarea cumulată) în sumă de s lei - s lei.

Mai mult, susține faptul că echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea deductibilității cheltuielilor generate de vânzarea unei clădiri, formulat prin adresa nr....din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea precizează că deține un raport de evaluare efectuat de către un evaluator independent autorizat ANEVAR care folosește metoda comparării prețurilor și că valoarea de vânzare nu a fost inferioară celei stabilite de către evaluator, astfel că nu se impune aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2009

Societatea contestatoare precizează faptul că a achiziționat în luna iunie 2007 de la persoana fizică C, conform contractului de vânzare - cumparare nr..., imobilul (plus teren în suprafață totală de 540 mp), în valoare de ...lei, situat în intravilanul Municipiului Iași, ... În perioada 2008-2009, a făcut amenajări la imobil, în valoare de 82.972 lei și l-a vândut în luna decembrie 2009 cu și terenul aferent acestuia în suprafață de 136 mp, persoanei fizice AA (fiul) domiciliat în Iași cu factura nr.../18.12.2009 cu valoarea de s lei.

Societatea susține faptul că echipa de inspecție fiscală, eronat a considerat nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit suma de s lei reprezentând valoarea neamortizată aferentă imobilului vândut, deoarece aceasta nu a avut în vedere răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea deductibilității cheltuielilor generate de vânzarea unei clădiri, formulat prin adresa nr.... din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea precizează că deține un raport de evaluare efectuat de către un evaluator independent autorizat ANEVAR care folosește metoda comparării prețurilor și că valoarea de vânzare nu a fost inferioară celei stabilite de către evaluator, astfel că nu se impune aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2009

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat eronat reîntregirea bazei impozabile la trim IV-2009 cu suma de 296.633 lei reprezentând contravaloarea situațiilor de lucrări pentru obiectivul *Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau – Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș și a acordului nr. 364/17.02.2009*, semnat și acceptat de către beneficiar, fără să ia în considerare faptul că au fost emise facturi către T.M.U.C.B. București astfel:

- facturat parțial suma de s lei prin facturile nr. .../30.05.2008 și nr. .../7.11.2008 ;

-lucrările de construcții au continuat în cursul anului 2009, toate consumurile fiind contrabalansate de înregistrările pe contul 711 "Venituri din producția stocată";

-iar factura finală a fost făcută la sfârșitul anului 2010 odată cu încheierea și recepția lucrărilor.

Astfel, susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

g) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2010

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat reîntregirea bazei impozabile la trim I/2010 cu suma de s lei reprezentând consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea "*Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale*", fără a lua în considerare că respectivele cheltuieli au generat venituri din producția stocată în sumă de s lei, înregistrată în contul 711 "Venituri din producția stocată", rezultând astfel că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fiind deductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

h) diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2010

Societatea contestă faptul că echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de s lei reprezentând diferența între costul de achiziție al terenului situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți, de s lei, și prețul de vânzare al acestuia, de s lei din factura fiscală nr.... din 29.12.2010, emisă către persoana fizică AA(fiul) din Iași str. ..., motivând faptul că valoarea terenului a fost stabilită de către un expert ANEVAR autorizat, conform Raportului de evaluare anexat în copie la dosarul cauzei, precum și faptul că echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea deductibilității cheltuielilor generate de vânzarea unei clădiri, formulat prin adresa nr.... din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

2. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei și la accesoriile aferente în sumă totală de s lei, din care:

a) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei dedusă în anul 2007,

societatea susține faptul că echipa de inspecție fiscală, în mod nejustificat a considerat că nu are dreptul de deducere pentru această sumă din următoarele motive :

1. referitor la TVA în sumă totală de **s lei aferentă investiției efectuate la punctul de lucru din județul Mehedinți**, dedusă astfel :

- suma de **s lei** din factura nr.... din 21.05.2007 și
- suma de **s lei** din factura nr.... din 10.12.2007,

ambele emise de către S.C. A S.R.L. Iași reprezentând c/v proiect pentru construire Hotel 5 stele și funcționii aferente acestuia etapa I din loc. Orșova jud. Mehedinți și a contractului nr.3 din 03.04.2007;

- suma de **s lei** din factura nr. 1959492/14.06.2007, emisă de către S.C. P S.A. reprezentând c/v studiu geotehnic pentru execuție Complex Turistic Mehedinți,

- suma de **s lei** așa cum reiese din balanțele de verificare și a fișei de (cont 231.03) sumă ce reprezintă c/v investiție pentru Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți,

consideră că are dreptul de deducere deoarece sunt îndeplinite condițiile de exercitare a taxei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care punctul de lucru este înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași și în condițiile în care societatea are ca obiect de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare".

2. De asemenea, societatea contestatoare susține faptul că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, din care:

- **s lei** din factura nr. ... din 21.12.2007 reprezentând c/v avans și comision de administrare,

- **s lei** din factura nr.... /21.12.2007 reprezentând cheltuieli conform contract leasing și cheltuiala cu taxa de înscriere în arhiva electronică,

ambele emise de către S.C. VN S.A. București, în baza contractului de leasing financiar nr. ... din 21.012.2007, încheiat în vederea achiziționării unui utilaj (echipament de sudură orbital FPA 2003) comandat S.C. X S.R.L. IAȘI, pentru care nu s-a îndeplinit obligația de preluare a bunului comandat, motiv pentru care contractul a fost reziliat, având drept consecință pierderea avansului acordat, așa cum s-a reținut și în Sentința Comercială nr. .../25.03.2009 definitivă și irevocabilă emisă de către Tribunalul București și comunicată societății verificate în data de 01.06.2009.

Susține faptul că, din motive independente de voința sa, contractul de leasing a fost reziliat, ceea ce nu implică concluzia că cheltuielile aferente contractului de leasing nu au avut ca scop realizarea de venituri așa cum prevede art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) taxa pe valoarea adăugată în sumă s lei

Societatea susține că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru această sumă, de s lei, sub pretextul ca nu participă la operațiuni taxabile, motivând faptul că taxa este aferentă investițiilor efectuate de către societate la punctul de lucru din Rădăuți, punct de lucru înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași, și că societatea are ca obiect de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare", cu scopul realizării de venituri din turism, în viitor, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază.

c) taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei

Societatea susține că a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă investiției efectuate pentru Complexul Turistic din localitatea Orșova, jud. Mehedinți și consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de s lei, sub pretextul ca nu participă la operațiuni taxabile motivând că este aferent unei investiții efectuate de către societate la punctul de lucru din Orșova, punct de lucru înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași și că are ca obiect de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare", cu scopul realizării de venituri din turism, în viitor, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază.

d) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Consideră că, în mod eronat echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă diferenței de s lei rezultată dintre prețul de achiziție și prețul de vânzare al imobilului din Orașul Panciu.

Societatea susține că echipa de control nu a luat în considerare faptul că societatea deja a considerat ca fiind nedeductibil TVA-ul în sumă de s lei, aferent investițiilor în valoare de s lei efectuate la imobilul ce reprezintă punctul de lucru din Orașul Panciu, procedând astfel la aplicarea prevederilor art.149 alin. (4) lit.c) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând următoarele:

- în luna martie 2008 a achiziționat un imobil cu factura nr. ... din 26.03.2008 emisă de către D.G.F.P.J. Vrancea în valoare de s lei cu un tva aferent în sumă de s lei, spațiu destinat ca punct de lucru în orașul Panciu str. ..., în suprafață de 708 mp, cu un teren în subdiviziune, înregistrat în evidența contabilă pe cont 212.04. ;

- în perioada 2008 - 2009 a făcut modernizare la imobilul menționat mai sus în valoare de s lei, cu un tva aferent dedus în sumă de s lei, înregistrată pe cont 231.09 (imobilizari în curs de execuție) și recepționată conform procesului verbal de recepție înregistrat în contabilitate prin nota contabilă nr. 4/18 decembrie 2009 pe cont 212.04, valoarea totală a construcției fiind de s lei ;

-în luna decembrie 2009 a vândut imobilul respectiv persoanei fizice AA (fiul) din strada ... Iasi cu factura nr. .../18.12.2009 cu valoarea de **s lei**, la care colectează tva aferent în sumă de s lei, menționând totodată faptul ca vânzarea respectivei clădiri s-a făcut la o valoare care nu a fost inferioară celei stabilite de un evaluator autorizat.

e) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține faptul că echipa de inspecție fiscală, în mod eronat, a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă terenului în valoare de s lei situat în Iași, str. ... intravilanul Municipiului Iași, vândut cu factura nr. .../18.12.2009, deoarece această livrare este scutită de taxă, fiind vândut terenul care se încadrează în categoria *fânețe* și imobilul nu se încadrează în categoria construcțiilor noi, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai menționează faptul că echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea scutirii de TVA generate de livrarea unui teren agricol, formulat prin adresa nr.... din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrarea oricărui teren neconstruibil este scutită de taxă.

f) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține faptul că, eronat organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei de s lei reprezentând consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivele BLPN-1Bloc (16 unitati- locative) Oraș Panciu si BLPN - 3 Blocuri (48 Unitati Locative) Oraș Panciu, deoarece deja emisese factura nr.... din 28.09.2009 către Primăria Panciu a cărei

valoare acoperă toate aceste consumuri considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală.

Astfel consideră că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru livrarea lucrărilor efectuate, taxa este exigibilă la data acceptării situațiilor de lucrări.

g) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține faptul că, eronat organele de inspecție fiscală au colectat tva aferentă sumei de s lei reprezentând consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul Conductă de transport gaze naturale DN400 Hirlau –Bucecea- Tronson II contract SNTGN - Transgaz Mediaș și a acordului nr. .../ 17.02.2009, semnat și acceptat de către beneficiar, deoarece acestea nu au luat în considerare faptul că achizițiile au fost efectuate în anul 2008 și ulterior în cursul anului 2010 și că a emis factura nr.... din 31.12.2010 în valoare de s lei și factura nr.... din 07.11.2008 în valoare de s lei, către TMUCB București.

Astfel consideră că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru livrarea lucrărilor efectuate, taxa este exigibilă la data acceptării situațiilor de lucrări.

h) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține că, nelegal, organele de inspecție fiscală au considerat că a dedus tva în mod nejustificat în sumă de s lei aferent investiției efectuate în baza autorizației de construire nr. .../2007 eliberată de către Primaria Rădăuți pentru pensiunea turistică din localitatea Rădăuți str. Volovățului nr. 15 Jud. Suceava, pe motiv că investiția respectivă nu participă la obținerea de venituri, deoarece la adresa mai sus menționată are deschis un punct de lucru înregistrat la Registrul Comerțului, cu scopul realizării de venituri din turism, în viitor, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază a societății, conform obiectului de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare". Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu trebuiau să facă ajustarea taxei. Astfel, consideră că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru construirea și amenajarea pensiunii turistice din localitatea Rădăuți sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în

conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

i) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține că, nelegal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei aferentă amenajărilor efectuate pentru pensiunea Rădăuți (scaune, mese, fotoli, covoare, set băi, bucătărie, prosoape, ghiveci flori, lenjerie, perdele, etc...), pe motiv că, până la data controlului, investiția nu participă la obținerea de venituri. Aceasta deoarece, la adresa respectivă, societatea are deschis un punct de lucru înregistrat la Registrul Comerțului, cu scopul realizării de venituri din turism, în viitor, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază, conform obiectului de activitate declarat, respectiv activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare".

Astfel, consideră că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că nu sunt aplicabile prevederile art.149 alin.(4) pct.1 din același act normativ.

j) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei reprezentând amenajare efectuate în perioada 2008 - 2010 pentru pensiunea Rădăuți (aragaz, mobilier hol, mobilier bar 3 corpuri, sistem supraveghere, caseta luminoasa etc...), taxa fiind aferentă unei investiții efectuate la punctul de lucru din Rădăuți, punct de lucru înregistrat la Registrul Comerțului, cu scopul realizării de venituri din turism, în viitor, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază a societății, considerând că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că nu sunt aplicabile prevederile art.149 alin. (4) pct.1 din același act normativ.

k) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au ... în sumă de s lei aferent terenului vândut cu factura fiscală nr. .../29.12.2010 persoanei fizice AA (fiul), în valoare de s lei, situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche, jud. Mehedinți, deoarece acest teren, conform extrasului de carte funciară se încadrează în categoria "fânețe", iar potrivit prevederilor art.141 alin. (2)

lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrarea acestuia este scutită de taxă.

I) taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei

Societatea susține faptul că din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă de unde a fost preluată suma de s lei, însă presupune că aceasta reprezintă consumul de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea "Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale" înregistrate în luna iunie 2010.

Mai susține faptul că echipa de control a considerat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă sumei de s lei, reprezentând lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar, respectiv Primăria Odobești pentru obiectivul menționat mai sus, în luna iunie 2010, însă nu a luat în considerare faptul că respectivele cheltuieli au generat venituri înregistrate în cont 711 "Venituri din producția stocată" în valoare de s lei și că această sumă nu reprezintă consumurile efective, ci sunt sumele rezultate din situațiile de lucrări care includ și profitul societății.

Astfel, consideră că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în același timp taxa aferentă serviciilor de construcții-montaj este exigibilă la data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

În concluzie, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-IS ... din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ... din 26.04.2012.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmarea inspecției fiscale efectuate la **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, invocând ca temei legal de drept prevederile art.19 coroborat cu art.35 alin.(3), ale art.145 alin.(2) lit.a) coroborat cu art.149 alin.(4), ale art.141 alin.(2) lit.f), art.134¹ alin.(7) și art.11 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere nr. F-IS ... din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS ... din 26.04.2012, au stabilit diferențe de obligații fiscale reprezentând:

- s lei - impozit pe profit;
- s lei - taxa pe valoarea adăugată;

în baza următoarelor constatări:

**1.Referitor la impozitul pe profit:
Pentru anul 2007**

Organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil, prin majorarea acestuia cu suma de s lei careia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei** considerând că nu sunt deductibile cheltuielile în sumă de s lei, cu următoarele explicații:

1) suma **s lei** reprezentând c/v comision de administrare, înregistrată în evidența contabilă pe cont 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" în baza facturii nr.... din 21.12.2007 emisă de către S.C. V S.A. București, fără ca societatea verificată să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acestora și deductibilitatea costurilor efective ca fiind efectuate în folosul activității economice;

2) suma de s lei reprezentând c/v cheltuieli conform contract leasing și cheltuieli cu taxa înscriere în arhiva electronică înregistrată în evidența contabilă pe cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în baza facturii nr. ... din 21.12.2007 emisă de către S.C. V S.A. București, fără ca societatea verificată să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acestora și deductibilitatea costurilor efective ca fiind efectuate în folosul activității economice, constatând astfel că au fost încălcate prevederile art. 19 alin (1) coroborat cu art.35 alin 3 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2008

Organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil la trim IV-2008, prin majorarea acestuia cu suma totală de s lei, careia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei**, considerată de către echipa de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel:

1) suma s lei reprezentind c/v cheltuieli cu diferența de curs valutar aferentă contractului de leasing financiar nr. ... din 21.012.2007, înregistrată în evidența contabilă la data de 31.12.2008 pe cont 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar";

2) suma de s lei reprezentând c/v cheltuieli cu taxa timbru aferentă contractului de leasing financiar nr.../21.012.2007, înregistrată în evidența contabilă la data de 01.10.2008 pe cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și considerată de către echipa de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă, având în vedere Sentința Comercială nr. .../25.03.2009 definitivă și irevocabilă emisă de către Tribunalul București, comunicată societății

verificate în data de 01.06.2009 prin care se anulează contractul de leasing financiar.

Pentru anul 2009

1) Organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă la trim III-2009 cu suma de s lei căreia îi revie un impozit pe profit în sumă de s lei, cu următoarele explicații :

Conform documentelor financiar contabile, a balanțelor de cont analitice, a situațiilor de lucrări și a registrelor jurnal au constatat că societatea a înregistrat consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivele BLPN-1Bloc (16 unitati- locative) Oraș Panciu și BLPN- 3 Blocuri (48 Unitati Locative) Oraș Panciu, însă nu a facturat aceste lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar respectiv Primaria Panciu pentru obiectivele menționate mai sus ;

2) În luna martie 2008 societatea a achiziționat un imobil cu factura nr. ... din 26.03.2008 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vrancea în valoare de s lei, reprezentând un spațiu, fiind destinat ca punct de lucru în orașul Panciu str. ..., în suprafață de 708 mp cu un teren în subdiviziune și înregistrat în evidența contabilă pe cont 212 "Construcții".

În perioada 2008-2009 societatea face modernizare la acest imobil, în valoare de s lei, înregistrată pe cont 231.09 "Imobilizari corporale în curs de execuție" și recepționată conform procesului verbal de recepție înregistrat în contabilitate prin nota contabilă nr. 4/18 decembrie 2009 pe cont 212.04 "Construcții", rezultând valoarea totală a construcției de s lei.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul respectiv persoanei fizice AA (fiul) din ... Iași cu factura nr. .../18.12.2009 cu o valoare de s lei, la care colectează tva aferent.

Echipa de inspecție fiscală, având în vedere faptul că societatea a vândut imobilul la o valoare mai mică decât nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziționarea acestuia (costul de achiziție plus modernizare), a considerat cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de s lei reprezentând diferența dintre costul de achiziție al imobilului și cel de vânzare al acestuia s lei, înregistrată pe cont 658.03 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital", căreia îi revine un impozit pe profit suplimentar în sumă de s lei.

3) În luna iunie 2007 societatea a achiziționat un imobil plus teren de la persoana fizica C conform Contractului de vânzare cumpărare nr.42/2007 în valoare de s lei în suprafață totală de 540 mp, situat în Iași ..., în intravilanul Municipiului Iași, înregistrat în evidența contabilă pe cont 211.01 "Terenuuri".

În perioada 2008-2009 societatea a făcut amenajari în valoare de s lei la acest imobil, înregistrate în evidența contabilă pe cont 231.10 "Imobilizari corporale în curs de execuție", recepționate conform proceselor verbale de recepție înregistrate în contabilitate prin nota contabilă nr. 4 din 18 decembrie 2009 și evidențiate în cont 212.07 "construcție din ...", conform balanței de verificare sintetică din 31.12.2009.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul și terenul aferent acestuia în suprafață de 136 mp persoanei fizice AA (fiul) domiciliat în Iași strada ... cu factura nr....din 18.12.2009 cu valoarea de s lei în loc de s lei (conform Raportului de evaluare nr.FN din decembrie 2009), pentru care societatea colectează și tva-ul aferent investiției.

Suma de s lei a fost considerată de către echipa de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă aferentă investiției din Iași str. ..., (s lei – s lei = s lei) rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei**.

4) La trim IV-2009 organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de s lei căreia îi revine un impozit pe profit în sumă de **s lei** cu următoarele explicații :

Conform documentelor financiar contabile, a balanțelor de cont analitice, a situațiilor de lucrări și a registrelor jurnal au constatat că societatea a înregistrat consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau – Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș și a acordului nr. 364/ 17.02.2009 semnat și acceptat de către beneficiar, dar nu a facturat aceste lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar respectiv SNTGN - Transgaz S.A. cu sediul în Mediaș pentru obiectivul menționat mai sus, așa cum reiese și din situațiile de lucrări.

Pentru anul 2010

1) Organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă la trim II-2010 cu suma de s lei căreia îi revine un impozit pe profit în sumă de **s lei**, cu următoarele explicații :

Conform documentelor financiar contabile, a balanțelor de cont analitice, a situațiilor de lucrări și a registrelor jurnal, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul Modernizarea sistemului de producere a energiei termice in Orasul Odobești, județul Vrancea "Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale", dar nu a facturat aceste lucrări prestate, semnate și acceptate de catre beneficiar, respectiv Primaria Odobești pentru obiectivul menționat mai sus, încălcând prevederile art. 19 alin. (1) coroborat cu art.35 alin. (3) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

2) În anul 2007 societatea a achiziționat un imobil plus teren în suprafață de 13.769 mp în valoare de s lei conform contractelor de vânzare cumpărare de la diverse persoane fizice, situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți înregistrat în evidența contabilă pe cont 211.01.

Cu factura fiscală nr.... din 29.12.2010, societatea vinde imobil plus teren la valoarea de s lei persoanei fizice AA (fiul) din Iași str. ...

Echipa de inspecție fiscală, având în vedere faptul că societatea a vândut terenul la o valoare mai mică decât nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziția acestuia, a considerat cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de s lei reprezentând diferența dintre costul de achiziție al imobilului și cel de vânzare al acestuia (s lei - s lei = s lei), căreia îi revine un impozit pe profit suplimentar în sumă de s lei.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar, în sumă totală de s lei, aferentă perioadei supuse verificării, 2007-2010, echipa de inspecție fiscală a calculat accesorii aferente în sumă totală de s lei în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Pentru anul 2007

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **46.906 lei**, din care:

1) suma de s lei aferentă investiției “Complex Turistic Mehedinți”, care a fost înregistrată în evidența contabilă pe cont 231 “Îmobilizări corporale în curs de execuție”, fără ca societatea verificată să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acestei investiții, dedusă din următoarele documente:

- s lei din factura nr... din 21.05.2007 și suma de s lei din factura nr.7447288 din 10.12.2007, ambele emise de către S.C. A S.R.L. Iași reprezentând c/v proiect pentru construire Hotel 5 stele și funcțiunii aferente acestuia etapa I din loc. Orșova jud. Mehedinți și a contractului nr.3 din 03.04.2007;

- s lei din factura nr. ... din 14.06.2007 emisă de către S.C. P S.A. reprezentând c/v studiu geotehnic pentru execuție “Complex Turistic Mehedinți”;

- s lei dedusă în perioada ianuarie - decembrie 2007 reprezintă c/v investiție pentru Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți,

2) suma de **s lei** aferentă cheltuielilor efectuate în baza contractului de leasing financiar nr. .../21.012.2007 în vederea achiziționării unui utilaj (echipament de sudură orbital FPA 2003) comandat de către societatea verificată, însă aceasta nu și-a îndeplinit obligația de preluare a bunului comandat, motiv pentru care contractul a fost reziliat, dedusă din următoarele documente:

- **s lei** din factura nr. ... din 21.12.2007, reprezentând c/v avans și comision de administrare;

- **s lei** din factura nr.... din 21.12.2007 reprezentând cheltuieli conform contract leasing menționat mai sus și cheltuială cu taxa de înscriere în arhiva electronică, ambele emise de către S.C. V S.A. București.

Pentru anul 2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, din care:

- **s lei** aferentă investiției “construcție Pensiuine-Rădăuți”, deoarece acest imobil, până la data controlului nu participă la realizarea de operațiuni taxabile.

- **s lei** aferentă investiției pentru Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți dedusă în perioada ianuarie–august 2008, fără ca societatea verificată să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acestei investiții.

Pentru anul 2009

Echipele de inspecție fiscală a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, astfel :

- a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumei de **s lei** reprezentând diferența dintre costul de achiziție și cel de vânzare al imobilului din Oraș Panciu pentru care a stabilit un TVA nedeductibil în sumă de **s lei**, constatând faptul că societatea a vândut imobilul la o valoare mai mică decât nivelul cheltuielilor efectuate, costul de achiziție plus modernizare (**s lei – s lei = s lei**) ;

- a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **s lei** pentru factura nr. ... din 18.12.2009 aferentă terenului în suprafață de 404 mp situat în intravilanul municipiului Iași, str. ...nr.35, vândut persoanei fizice AA(fiul) la valoarea de **s lei**, fără ca societatea verificată să colecteze TVA-ul aferent ;

- a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei** aferentă sumei de 368.267 lei reprezentând lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar, respectiv Primaria Panciu, pentru obiectivele BLPN Bloc (16 unități - locative) Oraș Panciu și BLPN - 3 Blocuri (48 Unități Locative) Oraș Panciu.

- a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei** aferentă sumei de s lei reprezentând lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar respectiv SNTGN - Transgaz S.A. cu sediul în Mediaș pentru obiectivul "Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau –Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș" și a acordului nr. .../ 17.02.2009 ;

Pentru anul 2010

Echipa de inspecție fiscală a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, în baza următoarelor constatări :

1) Societatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, din care:

- **s lei** aferentă construirii pensiunii turistice din localitatea ..., jud. Suceava, deoarece acest obiectiv în fapt nu participă la obținerea de venituri ;

- **s lei** aferentă sumei ce reprezintă amenajare pentru pensiunea Rădăuți (scaune, mese, fotoli, covoare, set baie, bucătărie, prosoape, ghiveci flori, lenjerie, perdele, etc...) așa cum reiese din balanțele de verificare și din balanța stocuri aferentă contului 303 (obiecte de inventar), investiție care până la data controlului nu participă la obținerea de venituri.

- **s lei** aferentă amenajărilor efectuate pentru pensiunea Rădăuți (aragaz, mobilier hol, mobilier bar 3 corpuri, sistem supraveghere, casetă luminoasă etc...), așa cum reiese din balanțele de verificare, balanța stocuri aferenta contului 214 (mobilier, aparatură birotică), investiție efectuată fără ca societatea verificată să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acesteia.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, din care :

- **s lei** aferentă terenului în suprafață de 13.769 mp., situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți, vândut la valoarea de s lei cu factura fiscală nr. ... din 29.12.2010 persoanei fizice Apopi Alexandru (fiul) din Iași str. Cloșca nr. 26.

- **s lei** aferentă sumei de s lei reprezentând lucrări prestate, semnate și acceptate de către beneficiar, respectiv Primaria Odobești pentru obiectivul "Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea" "Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale".

Pentru diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă totală de s lei aferentă perioadei supuse inspecției fiscale, 01.01.2007-31.12.2010, echipa de inspecție fiscală a calculat accesorii aferente până la data de 24.04.2012, în sumă totală de **s lei**, în conformitate cu

prevederile art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de situația în care s-a aflat societatea, de plată s-au de rambursat, în perioada supusă verificării.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

1. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă totală de s lei și la accesoriile aferente în sumă de s lei, din care:

1.1. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă totală de s lei, din care suma de s lei aferentă anului 2007, iar suma de s lei este aferentă anului 2008, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate pentru achiziționarea în leasing a unui utilaj, în condițiile în care aceste cheltuieli nu se regăsesc în veniturile realizate de societate, contractul de leasing fiind reziliat din inițiativa societății contestatoare.

În fapt, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... din 26.04.2012, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007 cheltuielile înregistrate în evidența contabilă efectuate în baza contractului de leasing financiar nr.... din 21.12.2007, deoarece societatea verificată nu a probat în timpul controlului oportunitatea efectuării acestor cheltuieli și deductibilitatea costurilor efective ca fiind efectuate în folosul activității economice.

În consecință au recalculat profitul impozabil aferent anului 2007, prin majorarea acestuia cu suma de s lei (din care suma de s lei reprezintă c/v comision de administrare înregistrată în baza facturii nr.... din 21.12.2007, iar suma de s lei reprezintă c/v cheltuieli conform contract leasing și cheltuieli cu taxa înscriere în arhiva electronică înregistrată în baza facturii nr. ... din 21.12.2007, ambele emise de către S.C. V S.A. București), căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei**, precum și profitul impozabil aferent anului 2008, prin majorarea acestuia cu suma de s lei, din care, s lei reprezintă diferența de curs valutar aferentă contractului de leasing financiar nr. .../21.12.2007 înregistrată pe cont 665 la data de 31.12.2008 și ... lei reprezintă taxa de timbru aferentă unui proces civil încheiat cu Sentința

Comercială nr. .../25.03.2009, definitivă și irevocabilă, emisă de către Tribunalul București, înregistrată pe cont 628 la data de 01.10.2008.

Societatea contestă recalcularea profitului impozabil, susținând că, în mod abuziv organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă efectuate în baza contractului de leasing financiar nr.... din 21.12.2007, deoarece efectuarea acestor cheltuieli a fost necesară pentru demararea operațiunii de achiziționare în sistem de leasing a unui echipament de sudură orbitală necesar desfășurării activității corespunzător domeniului de activitate a societății, iar faptul că acest contract de leasing fost anulat, *“... nu implică concluzia că, cheltuielile aferente unui contract de leasing nu au avut ca scop realizarea de venituri așa cum prevede art.19 alin (1) din codul fiscal.”*

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se dispune:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”, coroborate cu cele ale pct.12., ale art.19, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor 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.”, precum și cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

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

Art.21 alin.(3) lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2007, stipulează:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”

De asemenea, art. 24 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la recuperarea cheltuielilor aferente achiziționării unui mijloc fix, 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;[...]

La art.2 lit.d) și art.20 din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, se precizează :

“art.2 - În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

d) rata de leasing reprezintă:

- în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și dobânda de leasing, care se stabilește pe baza ratei dobânzii convenite prin acordul părților;[...]

art.20 - (1) Înregistrarea amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional de către locator/finanțator.

(2) Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor mai sus enunțate, mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar sunt supuse amortizării de către utilizator, în cazul de față de către **S.C. ”X” S.R.L. IAȘI.**

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe care cuprind cheltuielile de achiziție și se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune până la recuperarea integrală a valorii de intrare. Cheltuielile privind amortizarea unui mijloc fix sunt deductibile la calculul profitului impozabil dacă mijlocul fix este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților

sau în scopuri administrative, deci cheltuielile privind amortizarea trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

Ori, se reține faptul că aceste cheltuieli necesare pentru demararea operațiunii de achiziționare în sistem de leasing a unui echipament de sudură orbitală, conform prevederilor legale rediate mai sus, trebuiau să fie incluse în prețul de achiziție a echipamentului și nu direct pe cheltuieli de exploatare, urmând să se recupereze prin amortizarea calculată pentru acesta. Totodată se reține și faptul că aceste cheltuieli nu au generat venituri din culpa societății care nu și-a îndeplinit obligația de preluare de la furnizor a bunului, fapt constatat și de către instanța de judecată prin Sentința comercială nr.... emisă în data de 25.03.2009 de Tribunalul București, secția a VI-a comercială.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația societății contestatoare privind căreia nu a calculat și înregistrat diferențe de curs valutar rezultate la contractul de leasing financiar nr.... din 21.12.2007, deoarece din Fișa analitică cont: 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" editată pentru perioada ianuarie-decembrie 2008, depusă de societate la dosarul cauzei, rezultă faptul că prin nota contabilă nr.3 din 31.12.2008 aceasta a evidențiat operațiunea de regularizare a soldului datoriiilor în valută/Leasing financiar prin înregistrarea pe cont corespondent 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" a sumei de s lei.

Astfel, **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** nu a probat faptul că, cheltuielile înregistrate în baza contractului de leasing nr.... din 21.12.2007, au stat la baza realizării unor venituri, și, ca urmare, legal, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, respectiv aferent anului 2008, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2007 și pentru diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2008.

1.2. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă totală de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil cu valoarea situațiilor de lucrări acceptate de beneficiar și nefacturate și în condițiile în care societatea nu face dovada unei alte situații de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum reiese din documentele financiar contabile, balanțele de cont analitice, situațiile de lucrări și registrele jurnal, societatea a înregistrat

consum de materiale și servicii prestate, însă nu a facturat lucrările prestate, cuprinse în situațiile de lucrări semnate și acceptate de către beneficiar efectuate la obiectivele :

- "BLPN - 1Bloc (16 unități locative) Oraș Panciu și BLPN - 3 Blocuri (48 unitati locative) Oraș Panciu", în valoare totală de s lei, având ca beneficiar Primăria Panciu ;

- "Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau – Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș", în valoare totală de s lei, având ca beneficiar SNTGN - Transgaz S.A. cu sediul în Mediaș ;

- "Modernizarea sistemului de producere a energiei termice in Orașul Odobești, județul Vrancea - Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale", în valoare totală de s lei, având ca beneficiar Primaria Odobești,

fapt pentru care au procedat la reîntregirea bazei impozabile astfel :

- la trim III-2009, cu suma de s lei stabilind diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei** ;

- la trim IV-2009, cu suma de s lei stabilind diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei** ;

- la trim II-2010, cu suma de s lei, stabilind diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei**.

Referitor la suma de s lei reprezentând contravaloarea lucrărilor aferente obiectivelor "BLPN - 1Bloc (16 unități locative) Oraș Panciu și BLPN - 3 Blocuri (48 unitati locative) Oraș Panciu", societatea contestatoare susține că, în luna septembrie 2009, a emis către Primăria Panciu factura nr.... din 28.09.2009 în valoare de s lei, care acoperă valoarea tuturor consumurilor considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care consideră că suma de s lei reprezentând consumurile efectuate pentru lucrarea de la Primăria Panciu este deductibilă integral la calculul impozitului pe profit.

Referitor la suma de s lei reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate la obiectivul *Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau – Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș*, semnate și acceptate de către beneficiar, susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că respectivele materiale au fost facturate către T.M.U.C.B. București astfel:

- parțial suma de s lei prin facurile nr. .../30.05.2008 și nr..../7.11.2008;

- lucrările de construcții au continuat în cursul anului 2009, toate consumurile fiind contrabalansate de înregistrările pe contul 711 "Venituri din productia stocată";

- iar factura finală a fost făcută la sfârșitul anului 2010 odată cu încheierea și recepția lucrărilor.

Referitor la reîntregirea bazei impozabile la trim II/2010 cu suma de 1.164.913 lei reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate la obiectivul "Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea-Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale", societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că respectivele cheltuieli au generat venituri din producția stocată în sumă de s lei, înregistrată în contul 711 "Venituri din producția stocată", rezultând astfel că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se dispune:

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

Totodată, conform prevederilor punctelor 210-211 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005,

"209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

[...]

211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

[...]",

prevederi care au fost preluate la pct. 252-255 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009.

Referitor la modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor realizate din prestarea de servicii, la pct.215 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, se precizează:

"Venituri din prestarea de servicii

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.", iar la pct.259 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 se precizează:

Venituri din prestarea de servicii

259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

[...]".

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, iar în categoria veniturilor se includ atât sumele încasate cât și cele de încasat în nume propriu din activități curente, precum și câștigurile din orice alte surse.

Deoarece societatea contestatoare a susținut faptul că situațiile de lucrări constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nefacturate beneficiarilor au fost cuprinse în facturile deja emise în perioada supusă verificării, organul de soluționare competent a solicitat acesteia, prin adresa nr.dg/... din 13.07.2012, să depună la dosarul cauzei documentele prin care să facă dovada că acele situații de lucrări menționate mai sus, au fost cuprinse în facturile emise, așa cum susține în contestație.

Răspunzând la adresa de mai sus, cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.dg/...din 23.07.2012, societatea contestatoare a depus următoarele documente :

- referitor la situațiile de lucrări în valoare de s lei din 28.08.2009, fișa contului 601 și situații de lucrări, pentru lucrările efectuate pentru Primăria Panciu, susținând faptul că cheltuielile aferente acestor lucrări au fost înregistrate în trimestrul III/2009 și sunt în valoare de s lei și că lucrările respective au fost facturate beneficiarului astfel : cu factura nr.... din 28.09.2009 în valoare de s lei și cu factura nr.... din 11.11.2009 în valoare de s lei;

- referitor la situațiile de lucrări în valoare de 296.633 lei din 30.10.2009, societatea contestatoare nu aduce alte argumente sau documente în susținere în afară de cele prezentate inițial, precizând că totalul consumurilor pentru trimestrul IV/2009 este de s lei ;

- referitor la situațiile de lucrări în valoare de s lei, Centralizatorului financiar al situațiilor de lucrări din 28.06.2012, în valoare totală de s lei și situațiile de lucrări aferente, în copie, din care situația de lucrări pentru lucrarea "*Distrib. conducte repartiție și distribuție gaze naturale*" prezintă, parțial, modificări la cantitățile înscrise, precum și Centralizatorul financiar al situațiilor de lucrări din 25.10.2010 la care sunt anexate situațiile de lucrări aferente, în care s-au preluat cantitățile modificate din situațiile de lucrări din 28.06.2010, rezultând valoarea totală a lucrărilor de s lei. Totodată societatea depune la dosarul cauzei factura seria ... nr.... din 02.11.2010 emisă către Oraș Odobești, potrivit căreia s-a facturat contravaloarea situațiilor de lucrări din 25.10.2010, de s lei.

Organul de soluționare competent reține faptul că situațiile de lucrări din 28.08.2009, în valoare de s lei cuprind lucrările aferente obiectivului „BLPN – 1BLOC (16 unități locative) oraș Panciu” în valoare de s lei și lucrările aferente obiectivului „BLPN - 3 BLOCURI (48 unități locative) oraș Panciu”, în valoare de s lei și reprezintă lucrări de suprastructură.

Totodată, se reține că, societatea a anexat facturii nr.... din 28.09.2009 Situațiile de lucrări din 16.03.2009, în valoare de s lei, care cuprind lucrări efectuate pentru extinderea alimentării cu gaze naturale și branșamente în orașul Panciu, acceptate de beneficiar, iar la factura nr... din 11.11.2009 sunt anexate Situațiile de lucrări din 11.11.2009, în valoare de s lei, care cuprind lucrări de extinderi a conductei de gaze naturale, branșamente și instalații de utilizare gaze naturale, acceptate de beneficiar.

Se constată faptul că lucrările cuprinse în Situațiile de lucrări din 16.03.2009 și în Situațiile de lucrări din 11.11.2009 **nu** se regăsesc

În Situațiile de lucrări din 28.08.2009, în valoare de s lei, care sunt, de asemenea, acceptate de beneficiar.

Astfel, rezultă că societatea contestatoare nu a făcut dovada că lucrările de suprastructură din situațiile de lucrări din 28.08.2009, în valoare de s lei, acceptate de către beneficiar, sunt cuprinse în facturile nr.... din 28.09.2009 și nr... din 11.11.2009, ori că a emis o altă factură și a înregistrat veniturile aferente.

De asemenea, se reține că, pentru a justifica faptul că situațiile de lucrări în valoare de s lei din 30.10.2009 au fost facturate beneficiarului, societatea contestatoare a depus facturile nr.... din 30.05.2008 și nr.... din 07.11.2008, la care a anexat situațiile de lucrări cu valoarea totală de s lei, acceptate de beneficiar la data de 27.05.2008 și respectiv la data de 01.10.2008, și că acestea reprezintă lucrării executate "parțial" în baza contractului din 11.06.2007, conform mențiunii din cele două facturi.

De reținut este și faptul că în data de 17.02.2009 a fost semnat Acordul contractual pentru executarea de lucrări nr.... potrivit căruia beneficiarul SNTGN TRANSGAZ S.A. Mediaș dorește executarea lucrării denumită „Conducta de transport gaze naturale Dn 400mm Hârlău -Bucecea” (lucrări suplimentare).

Centralizatorul financiar al situațiilor de lucrări 30.10.2009 și cel din 28.08.2009 pentru investiția „Conducta de transport gaze naturale DN400 HARLAU - BUCECEA-TRONSON II”, cuprinde lucrări pentru conducta de transport Dn 400 și izolare țevă tronson II, în valoare totală de s lei, acceptate de beneficiar, lucrări care diferă ca și conținut precum și cantitate de cele cuprinse în situațiile de lucrări acceptate de beneficiar la data de 27.05.2008 și respectiv la data de 01.10.2008, prezentate de societate, anexate la facturile nr.... din 30.05.2008 și nr.... din 07.11.2008.

Ori, dacă beneficiarul lucrărilor a acceptat în anul 2008 atât situațiile de lucrări, cât și facturile aferente acestora , nu poate fi reținută motivația societății potrivit căreia situațiile de lucrări acceptate de beneficiar în anul 2009 sunt aceleași cu cele acceptate de același beneficiar în anul 2008 având în vedere și faptul că lucrările din situațiile respective sunt diferite.

Astfel, se reține faptul că societatea contestatoare nu a făcut dovada că pentru lucrările din situațiile de lucrări din 30.10.2009, în valoare de s lei, acceptate de către beneficiar, a emis factură și a înregistrat veniturile aferente.

Totodată, organul de soluționare competent reține faptul că echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat, consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul “Modernizarea sistemului de producere a energiei termice in

Orașul Odobești, județul Vrancea - Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale“, dar nu a facturat aceste lucrări prestate, semnate și acceptate de catre beneficiar, respectiv Primaria Odobești pentru obiectivul menționat mai sus, în valoare totală de s lei, fapt pentru care au procedat la reîntregirea bazei impozabile la trim II-2010 cu suma de s lei, stabilind astfel diferența impozit pe profit în sumă de **s lei**.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat reîntregirea bazei impozabile la trim II/2010 cu suma de s lei reprezentând consum de materiale și servicii prestate pentru lucrările efectuate la obiectivul “Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea-*Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale*“, fără a lua în considerare că respectivele cheltuieli au generat venituri din producția stocată în sumă de s lei, înregistrată în contul 711 - Venituri din producția stocată, că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.dg/... din 23.07.2012, societatea depune la dosarul cauzei Centralizatorul financiar al situațiilor de lucrări din 28.06.2010, Centralizatorul financiar al situațiilor de lucrări din 02.11.2010 și situațiile de lucrări aferente, fișa contului 711 “Venituri din producția stocată, precum și factura nr....din 02.11.2010, pentru a demonstra că a facturat contravaloarea situațiilor de lucrări din 25.10.2010, de s lei, care sunt aceleași din Centralizatorul financiar al situațiilor de lucrări din 28.06.2010.

Având în vedere faptul că ambele situații de lucrări sunt acceptate de beneficiar, iar faptul că societatea a depus la dosarul cauzei o altă situație de lucrări, din altă perioadă, aceasta nu demonstrează faptul că sunt aceleași lucrări.

De altfel, nu se justifică nici afirmația societății potrivit căreia cheltuielile aferente lucrărilor din Situațiile de lucrări din 28.06.2010 sunt contrabalansate de veniturile din producția stocată înregistrate de societate la data de 30.06.2010, în condițiile în care Situațiile de lucrări din 28.06.2010 au fost deja executate și acceptate de beneficiar.

Având în vedere cele reținute mai sus referitor la cele trei situații de lucrări, în speță sunt aplicabile prevederile art. 65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

coroborate cu prevederile pct.41. din SECȚIUNEA 6 „PRINCIPII CONTABILE GENERALE” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”,

prevederi care au fost preluate și la pct.36. alin. (1) secțiunea 7 „PRINCIPII CONTABILE GENERALE” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, astfel:

„Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 155 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...].”

coroborate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) și alin.(7), potrivit căroră,

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

„(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

Având în vedere aspectele prezentate mai sus din care rezultă faptul că societatea nu a dovedit că a emis factură către beneficiarii lucrărilor acceptate de către aceștia, precum și prevederile legale redade mai sus, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III/2009 cu suma de s lei, aferent trimestrului IV/2009 cu suma de s lei și la trim II/2010 cu suma de s lei, stabilind în consecință diferența de impozit pe profit de plată în sumă de **s lei**, în sumă de **s lei** și respectiv în sumă de **s lei**, urmând a se respinge contestația pentru suma totală de **s lei**, ca neîntemeiată.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că cheltuielile înregistrate sunt aferente veniturilor realizate, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală nu au considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit respectivele cheltuieli, ci faptul că societatea nu a emis factură, neînregistrând astfel veniturile aferente situațiilor de lucrări acceptate de beneficiari.

1.3. Referitor la diferențele de impozit pe profit în sumă de s lei, în sumă de s lei, aferente anul 2009 și la diferența de impozit pe profit în sumă de s lei aferentă anului 2010, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI datorează aceste sume, în condițiile în care societatea a efectuat cheltuieli care nu se regăsesc în întregime în veniturile realizate, respectiv livrarea bunurilor s-a făcut la un preț mai mic decât valoarea de achiziție a acestora.

În fapt,

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2008 societatea verificată a achiziționat un imobil cu factura nr. ... din 26.03.2008 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a

Județului Vrancea în sumă de s lei, reprezentând un spațiu destinat ca punct de lucru în orașul Panciu str. B..., în suprafață de 708 mp cu un teren în subdiviziune, înregistrat în evidența contabilă pe cont 212.04.

În perioada 2008-2009 societatea face modernizare la acest imobil, în valoare de s lei, înregistrată pe cont 231.09 "Imobilizări corporale în curs de execuție" și recepționată conform procesului verbal de recepție înregistrat în contabilitate prin nota contabilă nr. 4 din 18 decembrie 2009 pe cont 212.04 "Construcții", rezultând valoarea totală a construcției de s lei.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul respectiv persoanei fizice Apopi Andrei (fiul) din strada Cloșca nr. 26 Iasi cu factura nr. ... din 18.12.2009 cu o valoare de s lei la care colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Echipa de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 61 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, coroborate cu prevederile art. 61 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice 3055/2009, precum și faptul că societatea a vândut imobilul la o valoare mai mică decât nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziționarea acestuia (costul de achiziție plus modernizare), a considerat cheltuiială nedeductibilă suma de s lei reprezentând diferența dintre costul de achiziție al imobilului și cel de vânzare (s lei - s lei - s lei = s lei), înregistrată pe cont 658.03 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital", stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de s lei.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna iunie 2007 societatea a achiziționat un imobil plus teren în suprafață totală de 540 mp, de la persoana fizică C, în valoare de 371.000 lei, situat în Iași str. ..., în intravilanul Municipiului Iași. În perioada 2008-2009, a făcut amenajări în valoare de s lei la acest imobil, înregistrată în evidența contabilă pe cont 231.10 "Imobilizări corporale în curs de execuție", recepționate conform proceselor verbale de recepție înregistrate în contabilitate prin nota contabilă nr. 4 din 18 decembrie 2009 și evidențiate în cont 212.07 "Construcție din str. Martha (fosta Rosetti) nr.35", conform bilanței de verificare sintetică din 31.12.2009.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul și terenul aferent acestuia în suprafață de 136 mp persoanei fizice AA (fiul) domiciliat în Iași ... cu factura nr. ... din 18.12.2009 la valoarea de s lei în loc de s lei (conform Raport de evaluare nr.FN din decembrie 2009).

Echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuiială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de s lei aferentă investiției din Iași str. ..., (s lei – s lei = s lei) reprezentând diferența

dintre prețul stabilit de evaluator și prețul de achiziție, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei**.

c) Echipa de inspecție fiscală a constatat că, în anul 2007 societatea a achiziționat un imobil plus teren în suprafață de 13.769 mp la valoarea de s lei situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți, înregistrat în evidența contabilă pe cont 211.01 "Terenuri", conform contractelor de vânzare cumparare de la diverse persoane fizice.

Cu factura nr. ... din 29.12.2010, societatea a vândut imobil plus terenul la valoarea de s lei persoanei fizice AA (fiul) din Iași str.

Având în vedere faptul că societatea a vândut terenul la o valoare mai mică decât nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziția acestuia, echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuiala nedeductibilă suma de **s lei** reprezentând diferența dintre costul de achiziție al imobilului și cel de vânzare (s lei - s lei = s lei) stabilind astfel diferența de impozit pe profit suplimentar în sumă de **s lei**.

Referitor la aspectele constatate, **S.C. "APOPI & BLUMEN" S.R.L. IAȘI** susține că, *"... ciudat este faptul că echipa de control menționează prevederile art. 61 alin (1) din Ordinul nr.1752/2005 coroborat cu prevederile ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 ..."*, potrivit cărora la data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (cost istoric).

Mai mult, societatea susține că echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea deductibilității cheltuielilor generate de vânzarea unei clădiri, formulat prin adresa nr.... din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea precizează că deține un raport de evaluare efectuat de către un evaluator independent autorizat ANEVAR care folosește metoda comparării prețurilor și că valoarea de vânzare nu a fost inferioară celei stabilite de către evaluator, astfel că nu se impune aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.24 alin. (1) și alin.(15) din actul normativ menționat mai sus, se precizează:

„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, diminuată cu amortizarea fiscală [...]”.

Totodată, pct.19 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909 din 29 decembrie 1997, precizează:

„În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora.

Prin valoare neamortizată, în acest context, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și valoarea amortizării, recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării.

Diferența rămasă nerecuperată în urma valorificării se recuperează prin includerea în cheltuielile excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau prin diminuarea capitalurilor proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.”

În speță sunt aplicabile și prevederile subsecțiunii: 7.1.4. și 7.2.3. din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, unde se precizează:

" 7.1.4. Imobilizări corporale

Evaluarea la data ieșirii din entitate

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

7.2.3. Recunoașterea imobilizărilor corporale

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.”

Totodată sunt aplicabile speței și prevederile subsecțiunii 8.2.3. „Imobilizări corporale” din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, unde se precizează:

„Recunoașterea imobilizărilor corporale

92. - 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.

93. - (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.”

precum și a subsecțiunii 8.1.3. „Evaluarea la data ieșirii din entitate”, unde se precizează:

„61. - (1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată).

(2) Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

(3) La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.”

În conformitate cu prevederile legale redate mai sus, rezultă că sumele privind achiziționarea mijloacelor fixe se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit reglementărilor legale aplicabile în materie și nu prin înregistrarea acestora pe cheltuieli, valoarea fiscală rămasă neamortizată rezultată după vânzarea mijloacelor fixe fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Faptul că din vânzarea mijloacelor fixe poate rezulta și pierdere nu înseamnă că aceasta este deductibilă din profitul impozabil al perioadei fiscale de calculul impozitului pe profit, iar pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală și, prin urmare, rezultă că valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă imobilelor vândute de **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, se reține faptul că, în fixarea prețului de vânzare se pornește de la prețul de achiziție la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale de administrație, cele de distribuție și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional. Astfel, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin prețul de achiziție al bunului, dat

fiind faptul că, prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare conform obiectului de activitate al acestuia.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere răspunsul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la solicitarea societății cu privire la clarificarea deductibilității cheltuielilor generate de vânzarea unei clădiri, formulat prin adresa nr.14565 din 02.12.2009 prin care se stipulează că, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea rezultată din vânzarea mijloacelor fixe incomplet amortizate nu va genera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece stabilirea obligațiilor fiscale se realizează în baza actelor normative emise în acest sens, iar prin adresa la care face referire societatea se răspunde societății în funcție de elementele prezentate, aceasta neavând calitatea de act normativ. Totodată această adresă nu reprezintă un act administrativ fiscal în sensul art. 41 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și nu este opozabil terților.

Ca urmare, rezultă că legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009 suma de s lei, stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei**, respectiv suma de s lei, stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei**, precum și, suma de s lei aferentă anului 2010, stabilind în consecință diferența de impozit pe profit în sumă de **s lei**, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru aceste capete de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă totală de s lei aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de s lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-IS ... din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-IS ... din 26.04.2012, având în vedere faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, precum și faptul că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor, iar în ceea ce privește diferența de impozit pe profit contestată în sumă de s lei, s-a respins contestația, ca neîntemeiată, și potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, urmează a se respinge contestația, ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **s lei** aferente debitului.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și la accesoriile aferente în sumă de s lei, din care:

2.1. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit această obligație de plată, în condițiile în care S.C. "X" S.R.L. IAȘI a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor generate de un contract de leasing care a fost reziliat din inițiativa societății contestatoare.

În fapt, S.C. X S.R.L. IAȘI a dedus din factura nr. ... din 21.12.2007 emisă de către S.C. V S.A. București, taxa pe valoarea adăugată în valoare de s lei, reprezentând c/v avans și comision de administrare conform contract leasing financiar nr. .../21.012.2007 în vederea achiziționării unui utilaj (echipament de sudură orbital FPA 2003) comandat de către societatea verificată, însă nu și-a îndeplinit obligația de preluare a bunului comandat, motiv pentru care contractul a fost reziliat

De asemenea, societatea a dedus din factura nr....din 21.12.2007 emisă de către S.C. V.A. București, reprezentând cheltuieli conform contract leasing menționat mai sus și cheltuieli cu taxa de înscriere în arhiva electronică în sumă totală de s lei.

Deoarece aceste cheltuieli nu au participat la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei aferente.

Societatea contestatoare susține faptul că, din motive independente de voința sa, contractul de leasing a fost reziliat, ceea ce nu implică concluzia că cheltuielile aferente contractului de leasing nu au avut ca scop realizarea de venituri.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile;);”,

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile.

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile

nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că serviciile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor de formă.

Ca urmare, având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată dedusă este aferentă unor cheltuieli care nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, urmând a se respinge contestația pentru această sumă, ca neîntemeiată.

2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI are dreptul de deducere pentru această sumă reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru construirea și amenajarea Compleului turistic Mehedinți, în condițiile în care nu poate susține intenția de a desfășura operațiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferentă acestor achiziții.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii pentru construirea și amenajarea unei investiții, respectiv "Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți", înregistrată pe cont 231 "Imobilizari corporale în curs de execuție", fără să poată proba în timpul controlului oportunitatea efectuării acesteia, astfel:

- s lei din factura nr.... din 21.05.2007

- s lei din factura nr... din 10.12.2007,

ambele emise de către S.C. A S.R.L. Iași reprezentând c/v proiect pentru construire Hotel 5 stele și funcționii aferente acestuia etapa I din loc. Orșova jud. Mehedinți în baza contractului nr.3 din 03.04.2007;

- s lei din factura nr. .../14.06.2007 emisă de către S.C. P S.A. reprezentând c/v studiu geotehnic pentru execuție Complex Turistic Mehedinți;

- s lei, conform balanțelor de verificare și a fișei de cont 231.03, reprezentând c/v investiție pentru Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți;

-s lei conform balanțelor de verificare și a fișei de cont 231.03, reprezentând c/v investiție pentru Complexul Turistic din loc. Orșova jud. Mehedinți.

Societatea consideră că are dreptul de deducere a taxei deoarece sunt îndeplinite condițiile de exercitare, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care investiția s-a efectuat la punctul de lucru care este înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași și în condițiile în care aceasta are ca obiect de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare".

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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

a) operațiuni taxabile);”.

De asemenea, la art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)”

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) ale art.153 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în

considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.**

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, **simpliciter achiziția a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică *autoritățile fiscale* să solicite **dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislația fiscală condiționează

deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru construirea și amenajarea Complexului turistic, întrucât contestatara nu poate susține intenția de a desfășura operațiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor și nu a făcut dovada că achizițiile au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, condiționează deductibilitatea TVA aferentă unor investiții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor servicii în legătură cu aceste investiții imobiliare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-i susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă cauzei motivația societății cu privire la acest capat de cerere, precum că are intenția de a desfășura activități hoteliere câtă vreme dovada intenției sale în legătură cu desfășurarea **în viitor** a acestei activități, la punctul de lucru din Orșova, este susținută doar de mențiunile făcute în contestație, deoarece acest punct de lucru a fost deschis în data de **23.11.2007** pentru activitatea declarată de : *depozitari fără instalații de depozitare, activitate de arhitectură, inginerie, reparații de articole electrice* și care a fost închis din cauza lipsei de activitate, așa cum rezultă din Încheierea nr.11075 pronunțată în ședința publică din **08.10.2008** de Tribunalul Iași, depusă chiar de societatea contestatoare la dosarul cauzei.

De altfel, urmarea adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași nr.... din 26.07.2012 prin care a solicitat

Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mehedinți să i se comunice dacă **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** a declarat la organul fiscal teritorial din localitatea Orșova județul Mehedinți punctul de lucru de la Complexul Turistic Orșova și ce obiect de activitate desfășoară, precum și faptul dacă pe perioada 01.01.2007 - 31.12.2010 a realizat sau se realizează venituri din activitatea declarată, această instituție comunică prin adresa nr.../28.08.2012, înregistrată la instituția noastră sub nr.dg/... din 30.08.2012, faptul că respectiva societate „... *nu are nici un punct de lucru declarat pe raza de competență a Administrației Finanțelor Publice Orșova.*”

Astfel, se reține faptul că **nu a fost prezentată nicio dovadă obiectivă** care să susțină intenția contestatarii de a desfășura operațiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferentă construirii și amenajării „Complexului turistic Orșova județul Mehedinți”, respectiv societatea nu a făcut dovada că achizițiile sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile. Ca urmare, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de s lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei aferentă construirii și amenajării pensiunii Rădăuți, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI are drept de deducere pentru această sumă, în condițiile în care nu a dovedit că, de la darea în folosință această investiție a fost destinată realizării operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei aferentă investiției “Pensiunea Turistică Rădăuți” din localitatea Rădăuți ... Jud. Suceava, efectuată în baza autorizației de construire nr..../2007 eliberată de către Primăria Rădăuți, înregistrată în evidența contabilă pe cont 212.02 “Construcție Pensiune-Rădăuți ” conform Procesului - verbal de recepție a lucrării nr. 2 din 01.03.2008, astfel:

- în perioada 2007- 2008, suma de **s lei**, aferentă investiției înregistrată în contabilitate pe cont 231 “Îmobilizări corporale în curs de execuție”,

- în anul 2008, suma de **s lei**, așa cum reiese din balanțele de verificare sintetice, sumă ce reprezintă c/v investiție pentru pensiunea turistică din localitatea Rădăuți str. ... Jud. Suceava,

- suma de **s lei** aferentă amenajării pensiunii Rădăuți (scaune, mese, fotoli, covoare, set baie, bucătărie, prosoape, ghiveci flori, lenjerie, perdele, etc...) așa cum reiese din balanțele de verificare

și din balanța stocuri aferentă contului 303 (obiecte de inventar), precum și

- suma de s lei aferentă amenajărilor efectuate pentru pensiunea Rădăuți (aragaz, mobilier hol, mobilier bar 3 corpuri, sistem supraveghere, casetă luminoasă etc...), așa cum reiese din balanțele de verificare, balanța stocuri aferentă contului 214 (mobilier, aparatura birotica).

Echipele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă construirii și amenajării Pensiunii Turistice Rădăuți pentru suma de s lei, deoarece acest imobil, până la data controlului nu participă la realizarea de operațiuni taxabile.

Societatea contestatoare susține că are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei deoarece este aferentă unei investiții efectuate de către societate la punctul de lucru din Rădăuți, deoarece are la acea adresă punct de lucru înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași și are ca obiect de activitate declarat activitatea de cazare în spații hoteliere corespunzător codului caen 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare" și a fost realizată cu scopul obținerii de venituri din turism, **în viitor**, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază a societății.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile);”,

La art.149 din același act normativ se prevede că,

**„Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital
ART. 149**

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, [...];

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a construit și amenajat în perioada 2007 – 2008, Pensiunea Turistică Rădăuți, exercitând dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de s lei.

Acest obiectiv a fost pus în funcțiune încă din anul 2009 și pentru care societatea a calculat și amortizare, însă cheltuielile privind amortizarea au fost considerate de către societate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, așa cum reiese din Declarațiile 101 privind impozitul pe profit depuse pentru perioada verificată, anexate în copie la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală, constatând faptul că, deși societatea a declarat acest punct de lucru pentru desfășurarea obiectului de activitate, respectiv realizării de venituri din turism, de la data punerii în funcțiune a pensiunii și până la data de 31.12.2010 societatea nu a realizat venituri, iar toate cheltuielile înregistrate la acest punct de lucru au fost considerate chiar de societate nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009 și 2010, au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de 161.449 lei.

De reținut este și faptul că, urmarea adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași nr.... din 26.07.2012 prin care se solicită Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mehedinți să i se comunice dacă **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** a declarat la organul fiscal teritorial din localitatea Rădăuți județul Suceava punctul de

lucru de la Pensiunea Turistică Rădăuți și ce obiect de activitate desfășoară la acest punct de lucru, precum și faptul dacă pe perioada 01.01.2007-31.12.2010 s-au realizat sau se realizează venituri din activitatea declarată, această instituție comunică prin adresa nr..../28.08.2012, înregistrată la instituția noastră sub nr.dg/... din 29.08.2012 faptul că, „... pentru perioada 01.12.2010 – 30.11.2012 firma în cauză a încheiat un Contract de închiriere cu firma S.C. D S.R.L. Radauți, jud. Suceava, pentru închirierea Pensiunii turistice-BLUMEN, contra sumei de 1.000 euro fără TVA/lunar”, chirie care a fost achitată pentru perioada 01.12.2010 – 31.08.2012 de către patronul respectivei societăți, în nume propriu, dar **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** nu a emis nici o factură în acest sens, deci nu a înregistrat nici un venit în cadrul societății.

Din cele arătate mai sus, rezultă că de la data punerii în funcțiune și până la sfârșitul perioadei supuse inspecției fiscale, 31.12.2010. **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** nu a realizat operațiuni taxabile la punctul de lucru Pensiunea Turistică Rădăuți județul Suceava.

Se reține faptul că, chiar dacă societatea contestatoare a încheiat Contractul de închiriere cu S.C. D S.R.L. Rădăuți, jud. Suceava și a încasat contravaloarea chiriei, aceasta nu înseamnă că a realizat operațiuni taxabile, deoarece, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, închirierea este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată. Excepție face cazul în care societatea ar fi optat pentru taxarea operațiunii, ori societatea nu face dovada acestui fapt.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația societății potrivit căreia are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei deoarece construirea și amenajarea Pensiunii Turistice Rădăuți a avut ca scop realizarea de venituri din turism, **în viitor**, în momentul în care nu va mai realiza venituri din activitatea de bază a societății, deoarece obiectivul respectiv a fost deja pus în funcțiune încă din anul 2009, iar pentru exercitarea dreptului de deducere trebuiesc îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la pct 45 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

și perioada în care poate fi exercitat acest drept este limitat conform prevederilor art. 147¹ alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

Ca urmare, legal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă construirii și amenajării Pensiunii Turistice Rădăuți, urmând a se respinge contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei, ca neîntemeiată.

Se precizează faptul că, în situația în care societatea va realiza operațiuni taxabile, are posibilitatea să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa, potrivit prevederilor art.149 alin. (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

"Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente. "

2.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă unor situații de lucrări constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nefacturate, în condițiile în care societatea nu a dovedit o altă situație de fapt decât cea constatată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. "X" S.R.L. IAȘI** nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 347.664 lei, din care:

- **s lei** aferentă Situațiilor de lucrări din 28.08.2009, semnate și acceptate de către beneficiar, respectiv Primaria Panciu, pentru

obiectivele "BLPN 1Bloc (16 unități - locative) Oraș Panciu și BLPN - 3 Blocuri (48 Unități Locative) Oraș Panciu", în valoare de s lei ;

- **s lei** aferentă Situațiilor de lucrări din 30.10.2009, semnate și acceptate de către beneficiar respectiv SNTGN - Transgaz S.A. cu sediul în Mediaș pentru obiectivul "Conducta de transport gaze naturale DN400 Hirlau –Bucecea - Tronson II contract SNTGN -Transgaz Mediaș", în valoare de s lei;

- **s lei** aferentă Situațiilor de lucrări din 28.06.2010, semnate și acceptate de către beneficiar, respectiv Primaria Odobești pentru obiectivul "Modernizarea sistemului de producere a energiei termice în Orașul Odobești, județul Vrancea-Racordarea centralelor termice contaneirizate la rețeaua de gaze naturale", în valoare de s lei.

Contestatoarea susține faptul că lucrările respective se regăsesc în facturile care deja au fost emise, așa cum s-a prezentat la pct.III.2.1. din prezenta decizie.

În drept, potrivit prevederilor art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128."

În speță sunt aplicabile și prevederile art.134, art.134¹ și art.134² din același act normativ, care prevăd:

"ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 134¹

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

[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de

prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

ART. 134²

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

[...]”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...].”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor, iar pentru pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt **serviciile de construcții-montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

În ceea ce privește **exigibilitatea taxei**, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata taxei pe valoarea adăugată de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta **intervine la data la care are loc faptul generator.**

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, respectiv a beneficiarului în cazul de față.

Conform celor precizate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată având în vedere că societatea avea obligația să factureze către beneficiar și să

colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările și serviciile efectiv prestate și acceptate de aceștia.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei potrivit căreia nu trebuia să emită facturi pentru cele 3 trei situații de lucrări deoarece acestea se regăsesc în facturile deja emise, întrucât, așa cum s-a reținut la pct.III.1.2. din prezenta decizie, societatea nu a făcut dovada că aceste situații de lucrări sunt cuprise în facturile precizate.

Ca urmare, se va respinge, ca neîntemeiată, contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**.

2.5. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" S.R.L. IAȘI datorează această sumă, în condițiile în care a efectuat livrări de terenuri fără să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. "X" S.R.L. IAȘI**,

a) în luna iunie 2007 societatea a achiziționat un imobil plus teren în valoare de **s lei** în suprafață totală de 540 mp din Iași ..., situat în intravilanul Municipiului Iași, înregistrat în evidența contabilă pe cont 211.01.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul și terenul aferent acestuia în suprafață de 136 mp cu factura nr. ... din 18.12.2009, precum și terenul în suprafață de 404 mp, persoanei fizice AA(fiul) din strada ... Iași cu factura nr. ... din 18.12.2009 la valoarea de **s lei**, fără ca să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **s lei**.

b) În anul 2007 societatea a achiziționat un teren în suprafață de 13.769 mp., în valoare de **s lei** conform contractelor de vânzare cumparare de la diverse persoane fizice în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți, înregistrat în evidenta contabilă pe cont 211.01.

Societatea vinde imobilul plus terenul la valoarea de **s lei** cu factura fiscală nr. .../29.12.2010 persoanei fizice Apopi Alexandru (fiul) din Iași ..., fără să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării în sumă de **s lei**.

S.C. "X" S.R.L. IAȘI susține faptul că aceste livrări sunt operațiuni scutite de taxă, deoarece terenul în suprafață de 404 mp. este teren arabil, iar terenul în suprafață de 13.769 mp. este fâneată.

În drept, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

”Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

f) **livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. 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;

[...].”

Pct.37 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, ale art.141 lit.f), precizează :

”În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. ”

Potrivit prevederilor legale redate mai sus, scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică pentru livrarea de terenuri construibile.

Se reține faptul că societatea contestatoare sustine că livrarea terenurilor menționate mai sus este o livrare scutită de taxă, acestea făcând parte din categoria teren arabil și respectiv fânețe, depunând în acest sens extrasul de carte funciară, în copie, aferent fiecărui teren.

De asemenea, se mai reține faptul că, potrivit prevederilor legale redate mai sus calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

Ca urmare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, prin adresele nr. Dg/... din 30.08.2012 și nr.dg/... din 30.08.2012 a solicitat Primăriei Eșelnița și, respectiv Primăriei Iași, să i se comunice dacă terenul în suprafață de 13.769 mp., situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți și, respectiv terenul în suprafață totală de 404 mp situat în Iași str. ..., situat în intravilanul Municipiului Iași, intră la data vânzării în categoria teren construibil.

Ca răspuns la solicitarea noastră, prin adresa nr.... din 04.09.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. DGs ... din 04.09.2012, Primăria comunei Eșelnița ne comunică faptul că, *"... în conformitate cu prevederile Planului Urbanistic General al localității noastre, toate terenurile incluse în intravilanul comunei intră în categoria terenurilor construibile.*

În consecință, și terenul la care faceți referire, la data de 29 decembrie 2010 fiind în intravilan, se încadra în această categorie. "

Având în vedere faptul că pentru terenul în suprafață de 13.769 mp., situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți, Primăria comunei Eșelnița este în instituția abilitată să elibereze certificatul de urbanism prin care un teren se califică teren construibil sau teren cu altă destinație, precum și faptul că această instituție a comunicat prin adresa sus menționată că acest teren în suprafață de 13.769 mp. situat în intravilanul localității Eșelnița-Ogradena Veche jud. Mehedinți intră în categoria terenurilor construibile, rezultă astfel că operațiunea de livrare a terenului respectiv **nu** se încadrează ca fiind operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, rezultând astfel că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă terenului vândut.

Referitor la terenul în suprafață de 404 mp., vândut persoanei fizice Apopi Alexandru (fiul) din strada Cloșca nr. 26 Iași cu factura nr. 300392 din 18.12.2009 la valoarea de 118.950 lei, fără ca societatea să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **22.601 lei**, se reține faptul că, așa cum am arătat mai sus, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. Ori, la dosarul cauzei societatea nu a depus certificatul de urbanism.

Prin adresa nr.dg/... din 30.08.2012, la care s-a revenit cu adresa nr.dg/... din 04.10.2012, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat Primăriei Iași informații privind calificarea terenului în suprafață de 404 mp. drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării, 12.12.2009.

Până la data emiterii prezentei decizii Primăria Iași nu a răspuns acestei solicitări.

Având în vedere faptul că documentele existente la dosarul cauzei nu dovedesc faptul că vânzarea terenului în suprafață de 404 mp. reprezintă o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, precum și faptul că, potrivit prevederilor art. 65 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de 22.601 lei aferentă terenului vândut.

Ca urmare se va respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de totală de **s lei** (s lei + s lei), ca neîntemeiată.

2.6. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, S.C. "X" datorează această sumă, în condițiile în care societatea motivează faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că aceasta deja colectase taxa pe valoarea adăugată aferentă investiției în valoare de s efectuate la imobilul din orașul Panciu.

În fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumei de s lei reprezentând diferența dintre prețul de achiziție de s lei plus modernizare de s lei și prețul de vânzare de s lei al imobilului din orașul Panciu care a făcut obiectul livrării efectuate cu factura nr... din 18.12.2009.

Societatea contestatoare susține că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei, deoarece deja a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată prin nota contabilă nr.4 din 18 decembrie 2009, anexată în copie la dosarul cauzei prin efectuarea următoarei înregistrări contabile: 635= 442.07 cu suma de s lei.

În drept, potrivit prevederilor art.149 alin. (3) lit.d) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“Perioada de ajustare începe:

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte

de data aderării, dacă anul primei utilizării după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.”

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

c) În situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;”

Potrivit prevederilor legale datorate mai sus, în situația în care se efectuează o livrare de bunuri pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv.

Din constatările menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS ... din 26.04.2012, organul de soluționare competent reține faptul că societatea a achiziționat un imobil cu factura nr. ... din 26.03.2008 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vrancea în sumă de s lei, reprezentând un spațiu destinat ca punct de lucru în orașul Panciu str. ..., în suprafață de 708 mp. cu un teren în subdiviziune, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de s lei.

În perioada 2008-2009 societatea face modernizare la acest imobil, în valoare de s lei, din care, pentru suma de s lei a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de s lei, rezultând valoarea totală a construcției de s lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei.

În luna decembrie 2009 societatea vinde imobilul respectiv persoanei fizice AA(fiul) din strada ... Iasi cu factura nr. 300391 din 18.12.2009 cu o valoare de s lei, la care colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de s lei.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale rediate mai sus, societatea trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de 41.353 lei.

Se reține faptul că societatea a depus la dosarul cauzei nota contabilă nr.4 din 18 decembrie 2009, potrivit căreia a efectuat următoarea înregistrare contabilă: 635 = 442.07 cu suma de s lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă modernizării efectuate la imobilul din orașul Panciu, operațiune pe care organele de inspecție fiscală nu au avut-o în vedere la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată.

Prin adresa nr. AIF ... din 20.09.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.dg/... din

26.09.2012, răspunzând solicitărilor organului de soluționare competent formulate prin adresa nr. DG ... din 18.09.2012, Activitatea de Inspecție Fiscală precizează faptul că societatea verificată, potrivit înregistrărilor efectuate cu Nota contabilă nr.4 din 18.12.2009, a fișei contului 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată până la nivelul taxei deduse și că, eronat au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei, fapt pentru care au recalculat debitul stabilit suplimentar pe linie de TVA cu această sumă, precum și accesoriile aferente.

Ca urmare, se va admite contestația, ca fiind întemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei.

Referitor la accesoriile în sumă totală de s lei aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, având în vedere faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, precum și faptul că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de s lei, parțial, respectiv pentru suma de s lei s-a admis ca fiind întemeiată contestația, iar pentru suma de s lei s-a respins contestația, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept "**accesoriul urmează principalul**", urmează a se admite contestația pentru accesoriile în sumă de s lei aferente taxei pe valoarea în sumă de s lei și a se respinge contestația, ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de s lei aferente debitului în sumă de s lei.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. IAȘI**, ca neîntemeiată, pentru suma totală de **s lei**, reprezentând:

- s lei - impozit pe profit;
- s lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.2 Admiterea contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. IAȘI**, ca întemeiată, pentru suma totală de **s lei** și anularea Deciziei de impunere nr. F-IS ... din 26.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-IS ... din 26.04.2012 pentru această sumă, reprezentând:

- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.3 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**

4ex/15.10.2012