



**DECIZIA nr. 2/67 din 2010**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC X SRL,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr.../2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.../2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. ./2009, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.../2009, invocând următoarele motive:

Contestatară consideră, că concluziile organului de control sunt netemeinice, bazate pe calcule greșite, prin necorelarea cu alte documente fiscale, astfel:

1. **Punctul 2.1.1** din Decizia de impunere nr.../2009, referitor la obligații fiscale suplimentare de plată la **TVA**:

Inspectorii constată, că în trim. III și IV 2008 se întocmește jurnalele de vânzări, în care se menționează numai totalul facturilor emise

fără să fie scris TVA aferent și conform anexei nr. 6 s-a calculat diferența de TVA în suma de ... lei.

Contestatară consideră că, constatările inspectorilor referitor la modul de întocmire a registrelor de vânzări sunt corecte, dar deconturile de TVA depuse pe trim III și IV 2008 sunt corecte, înregistrate și în balanța de verificare, exemplificând Factura nr.../2008 cu baza de impozitare 3.000 lei cu TVA aferent de 570 lei, caz care este menționat în anexa nr. 6, dar este corect trecut în decontul de TVA pe luna 12/2008, la poz. 7.

Contestatară precizează, că înregistrarea greșită în registrul jurnal a fost eroare de program, jurnalele au fost lipite și au rămas numai suma totală, considerând, că este o eroare contabilă, fără repercursiuni fiscale, altfel societatea a fost verificată prin sondaj referitor la rambursarea TVA pe perioada 01.01.2008-31.12.2008 și nu s-a constatat diferență de TVA.

## **2. Punctul 2.1.1 Obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit:**

Inspectorii fiscali constată, că pe anul fiscal 2007 materialele de construcții achiziționate în valoare de ... lei au fost înregistrate la conturile de cheltuieli 6028, în loc de contul 231, concomitent o parte din investiție se realizează din forțe proprii, o parte din manoperă în sumă de ... lei și așa mai de parte și ajung la concluzia, că pe anul 2008 soldul contului 121 trebuie să fie ... lei, sold creditor. Societatea contestatară consideră, ca calcule aritmetrice sunt acceptabile, dar ținând cont de principiile contabile motivele de fapt invocate de organele de control nu sunt îndeajuns fundamentate și sunt confuze. Precizând, că în fapt este vorba de o eroare contabilă a cărei corectare este reglementată prin Legea 1752/2005 art. 6, 9 „Corectarea unei erori contabile... Al interpretării greșite a evenimentelor aferente perioadei anterioare poate fi efectuată pe seama rezultatului perioadei curente... pe seama rezultatului perioadei reportat.”, iar pentru prezentarea unei imagini fidele se vor efectua înregistrări de corectare.

Contestatară mai precizează, că în perioada 2006-2007 societatea pe baza autorizației de construcție nr. 31 cu valabilitatea 26.08.2008 pentru construirea unei cabane din construcția S+P+M pe baza de material lemnos cu destinația pensiune decontează în cursul anului 2007 total cheltuieli materialele de ... lei și alte costuri evidențiate în diferite conturi de cheltuieli ... lei, total cost ... lei, ceea ce reprezintă costul istoric a construcției recepționate la sfârșitul anului 2007.

Contestatară arată o simulare de bilanță cum trebuia să fie înregistrările corecte, astfel  $6028 = 3028 - 265.107,38$ , concomitent  $231 = 722 - 265.107,38$ , respectiv  $231 = 722 - 39.985$ , iar la recepția clădirii  $212 = 231 - 305.062$ .

În continuare, societatea contestatară face referire la modalitățile de stabilire a valorii construcțiilor (valoarea reală, de inventar, impozabilă, contabilă, prin reevaluare), precizând că diferența de valoare va fi rectificată în anul în curs pe seama rezultatului reportat și conform art. 92/3 din OMFP 1753/2005, orice profit intern este eliminat din calculul costului unui activ

construit. Surplusul din reevaluare imobilizărilor corporale se impozitează numai în momentul modificării destinației rezervei, înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve nu se consideră modificarea destinației ca atare nu constituie un element de venituri pentru calculul profitului imobilizabil – act normativ art. 22, alin. 5, art. 24/15 din Codul Fiscal, punctul 57/1 și 71/5 din Normele metodologice de aplicare Codului Fiscal.

Contestatară recunoaște, că inspectorii nu au găsit o balanță de verificare corectă, dar măsurile stabilite prin raportul de inspecție fiscală nr. .../2009 de organele de control privind plata sumei de 15.295 lei către bugetul de stat, refuzând trecerea la conturile de cheltuieli a c/v materialelor achiziționate pentru realizarea investiției, sunt nefundamentate și uneori confuze, încălcând prevederile art. 92/3 OMFP 1752, referitor la evaluarea inițială a unui imobil construit în regie proprie.

Contestatară consideră, că aspectul cel mai important în analiza situației a fost interpretarea evenimentelor în limita legii în așa fel, ca informația contabilă să asigure o imagine cât mai fidelă a situației financiare a firmei, fără ca obligațiile fiscale să fie lezate, precizând, că obligațiile fiscale pe anul 2009 nu au fost modificate prin aceste corectări contabile aplicate în limita legii, iar rezultatul reportat la 31.12.2008 este sold creditor de ... lei, corectat cu ... lei va fi de ... lei sold debitor, echivalent cu pierderile aferente anilor 2005-2006, acceptate și de organele de control.

Contestatară mai menționează, că procesele verbale de contravenție pentru greșelile contabile au fost juste și au fost achitate în termen.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele deficiențe:**

### **În legătură cu impozitul pe profit**

Perioada verificată: 03.10.2005-31.12.2008

Firma verificată înființată la data de 2005, având ca obiect principal de activitate Alte servicii de cazare, cod CAEN 5590 pentru realizarea obiectului de activitate achiziționează de la persoana fizică teren intravilan în suma de ... lei. În anul fiscal 2006 pe amplasamentul achiziționat demarează investiția propriu-zisă (pensiune) achiziționând materiale de construcții precum și alte materiale necesare realizării investiției. Conform balanței de verificare încheiate la 31.12.2007 valoare investiției (construcții) este înregistrată în contul 212 <<Construcții>> în suma de ... lei, suma care nu este inclusă în situația financiară al exercițiului financiar 2007, se raportează, ca construcție realizate numai în situația financiară a exercițiului financiar al anului 2008 cu suma menționată în BVC la 31.12.2007. În creditul contului 121 la deschiderea exercițiului financiar al anului 2008 în balanța de verificare figurează ca sold inițial suma de ... lei cu toate că în situația financiară pe anul 2007 depusă și înregistrate organelor fiscale figurează pierdere în suma

de ... lei, existând astfel neconcordanța între situațiile financiare anuale și balanțele de verificare întocmite la închiderea exercițiilor financiare anuale, mai ales la soldurile conturilor 117, 212, 231, 3028, 121.

Ca urmare a deficiențelor susmenționate, organele de inspecție fiscală au analizat mai detaliat datele raportate și înregistrate în situațiile financiare anuale și cele înregistrate în evidența contabilă, precum și modul de înregistrare și tinere a evidenței contabile a investițiilor efectuate (construirea pensiunii) și s-au constatat următoarele:

Pe anul fiscal 2007 materialele de construcții achiziționate în valoare de ... lei au fost înregistrate în conturile de cheltuieli 6028, în loc de contul 231 „investiții în curs”, denaturând astfel soldul contului 121 profit și pierdere, iar o parte din investiție a fost realizată din forțe proprii (o parte din manoperă) în suma de ... lei, sumă care a fost cuprinsă și înregistrată în bilanța de verificare, dar numai în debitul contului 212- Construcții, fără a fi înregistrat ca venituri în contul 722, motiv pentru care apar neconcordanțe la conturile mai sus menționate, precum și neconcordanțe față de situația anuală a exercițiilor financiare 2007-2008.

Pentru reflectarea situației de fapt reale, organul de inspecție fiscală a recalculat rezultatul fiscal pe anii 2007-2008, c/v achizițiilor, prestărilor, precum și venitul realizat ca urmare efectuării unor lucrări din forțe proprii s-a pus în acord conturile 231 și 212, respectiv contul 121, recunoscând firmei valoarea investiției realizate, neacceptând ca cheltuieli deductibile c/v materialelor achiziționate pentru realizarea investiției.

În urma recalculării a rezultatului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că la sfârșitul exercițiului financiar 2008 profitul rezultat este în suma de ... lei. Pentru punere în acord a evidenței contabile cu situațiile financiare și cu soldurile reale conturilor 121, 117 s-a recuperat pierderile din anii precedenți (2005-2007) conform anexei 4 la raport, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, după care s-a calculat suplimentar un impozit pe profit în suma de ... lei, respectiv majorări de întârziere în sumă de ... lei.

### **În legătură cu taxa pe valoare adăugată**

Perioada verificată: 01.01.2008-31.12.2008

S-a constatat, că în trim. III și IV 2008 se întocmește jurnale de vânzări în care se menționează numai totalul facturii fără să specifice baza respectiv TVA colectat, la facturilor emise conform anexei nr. 6, s-a stabilit TVA suplimentar în suma de ... lei și s-a mai calculat accesorii, conform anexa nr. 7, în suma de ... lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:**

1. În ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei,  ***Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra acestor obligații suplimentare de plată, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de regulile generale prevăzute de Codul fiscal la stabilirea profitului impozabil.***

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat mai multe deficiențe cu privire la datele raportate și înregistrate în situațiile financiare anuale și cele înregistrate în evidența contabilă, precum și modul de înregistrare și tinere a evidenței contabile a investițiilor efectuate.

În urma acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală au concluzionat că a fost denaturat și rezultatul fiscal, astfel acesta a fost recalculat pe anii 2005 – 2008. Din calculul făcut de organul fiscal s-a rezultat că societatea la 31.12.2008 a realizat un profit de ... lei, din care au scăzut pierderile anilor 2005 – 2007, rezultând în final un profit impozabil de ... lei, care reprezintă de fapt baza impozabilă stabilită suplimentar.

Din documentele aflate în dosarul cauzei și din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.../2009 se rezultă că societatea, în perioada supusă verificării, a realizat o cifră de afacere totală de ... lei (... lei în anul 2007, respectiv ... lei în anul 2008), reprezentând venituri realizate din activitatea de bază a societății, respectiv servicii de cazare.

Societatea contestată, prin contestația introdusă, recunoaște deficiențele constatate în legătură cu evidența contabilă, precizând că sancțiunile pentru greșelile contabile au fost juste și au fost achitate în termen, dar consideră ca măsurile stabilite prin raportul de inspecție fiscală nr.../2009 privind obligațiile suplimentare sunt nefundamentate și confuze, făcând referire și la gândire logică. Mai precizează, că corectările contabile aplicate nu influențează obligațiile fiscale, având în vedere ca rezultatul final va fi de ... lei sold debitor, echivalent cu pierderile aferente anilor 2005-2006, acceptate și de organele de control.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.01.2007:

***“(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.”***

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin

Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține, că pentru determinarea profitului impozabil se pornește de la veniturile realizate de societate, din care se scad cheltuielile aferente veniturilor realizate, ori organele de inspecție fiscală nu au respectat această regulă, profitul impozabil fiind stabilit prin regularizarea unor conturi.

În legătură cu constatarea organului de inspecție fiscală cu privire la necontabilizarea investițiilor la venituri în contul 722, se precizează că această operațiune nu generează nici profit și nici pierdere, având în vedere ca veniturile din producția de imobilizări se înregistrează la prețul de cost efectiv. În acest sens reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 1752/2005, la art. 212 lit.c prevede: „venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;”

Cum s-a precizat și mai înainte, societatea, în perioada supusă verificării, a realizat o cifră de afacere totală de ... lei (... lei în anul 2007, respectiv ... lei în anul 2008), reprezentând venituri realizate din activitatea de bază a societății, respectiv servicii de cazare, din care se rezultă că societatea contestatoara nu putea să înregistreze la 31.12. 2008 un profit de ... lei, cât a stabilit organul fiscal, în condițiile în care în anul 2008 a realizat numai ... lei venituri care puteau să genereze profit.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, se rezultă că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit profit impozabil, implicit și impozitul pe profit. Din documentele aflate în dosarul cauzei se rezultă ca organul de inspecție fiscală trebuia să recalculeze pierderea fiscală de recuperată pe anii următori și să emite dispoziții de măsuri pentru deficiențele constatate cu privire la reglementările contabile.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2009 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2009, privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei precum și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**2. În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, *Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra acestor obligații suplimentare de plată, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a analizat dacă taxa pe valoarea adăugată în cauză era inclusă în deconturile la taxa colectată, depuse la organele fiscale.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, că SC X SRL în jurnalul de vânzări pe trim. III și IV 2008 a menționat numai totalul facturiilor fără să specifice baza impozabilă și suma taxei colectate, astfel considerând că taxa pe valoarea adăugată colectată după aceste facturi în sumă totală de ... lei nu a fost declarată la organul fiscal.

SC X SRL, prin contestația depusă, precizează că, constatările inspectorilor referitor la modul de întocmire a registrelor de vânzări sunt corecte, această deficiență provenea dintr-o eroare de program, dar fără repercursiuni fiscale, având în vedere ca deconturile de TVA au fost depuse cu sumele corecte pe trim. III și IV 2008, înregistrate și în balanța de verificare.

Analizând documentele aflate în dosarul cauzei, s-a reținut că într-adevăr deconturile de TVA pe trimestrele III și IV 2008 au fost depuse, înregistrate la AFP , prin care s-a declarat taxa colectată pe trim.III suma de ... lei, iar pe trim. IV suma de ... lei, dar organul de soluționare a contestației nu poate să se pronunțe la corectitudinea acestora, având în vedere că, pe de o parte organul de control în anexa 6 la raport a luat în considerare facturile emise în luna septembrie 2008 pe trimestrul IV, în loc de trim.III, iar pe de o parte din balanța de verificare, depusă de contestatoara, la 31.12.2008 se rezultă TVA recuperat în sumă de ... lei, iar din decontul depus pe trim.IV 2008 se rezultă TVA de plată în suma de ... lei.

**În drept**, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2009 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2009, privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de ... lei și majorării de întârziere aferente în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE**

Desființarea **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată **nr.../2009**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR COORDONATOR,**