



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 231 / 23.06.2011

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X .X SRL din .X,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906660/21.04.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X/18.04.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X .X SRL**, cu domiciliul fiscal în .X, str.X nr.X, et.X, sector X, CUI X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.JX, prin avocat X conform împuternicirii avocațiale seria B nr.X/2011, împotriva Deciziei de impunere nr.F-X/07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/04.03.2011.

Societatea contestă suma totală de **.X lei**, reprezentând:
.X lei TVA ;
.X lei accesorii aferente TVA;
-.X lei impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală
ca fiind virat în plus.

Organul de soluționare reține că deși contestatoarea investește Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu soluționarea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de -.X lei, virat în plus, suma corectă a

impozitului pe profit este de -.X lei și provine din calcul eronat, astfel:

1. calcul eronat al impozitului pe profit pe perioada 2003 – 2004, prin aplicarea eronată a cotei de 16% față de cota de 25% prevăzută de lege pe această perioadă, respectiv:

-cheltuieli .X lei –reparații și modernizări la imobilul Hala 1 .X , din care .X lei sunt aferente perioadei 2003 – 2004 conform tabelului de la pag.12 din Raportul de inspecție fiscală nr.F- MC X/04.03.2011;

.X x 25% = .X lei

.X x 16% = .X lei.

Total IP **.X lei** față de .X lei cât este precizat în contestație.

- cheltuieli .X lei (.X.lei – X lei pe anul 2007) cu reparații și modernizări la imobilul Hala 1 .X incluse în conturile de imobilizări, din care .X lei sunt sunt aferente perioadei 2003 – 2004 conform celor prezentate pag.14 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X/04.03.2011, respectiv:

.X x 25% = .X lei

.X x 16% = .X lei.

Total IP

.X lei față de .X lei cât este precizat în contestație.

Diferență de impozit de .X lei față de suma contestată.

2. calcul eronat al bazei de impozitare de .X lei aferentă impozitului pe profit, precizată în contestație, față de .X lei (.X + .X. + .X + .X.).

Diferența de impozit pe profit : .X. lei x 16% = X lei.

Astfel, impozitul pe profit, virat în plus, contestat de SC .X .X SRL este de - **.X lei**

[(-.X lei)+ (-.X lei)+ (-X lei)], aceasta fiind suma impozitului pe profit, virat în plus, asupra căreia organul de soluționare a contestației se va pronunța.

Contestația a fost depusă la Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv la data de **08.04.2011**, așa cum reiese din ștampila Serviciului Registraturii aplicată pe exemplarul original al contestației, aflată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data primirii de către societate a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv data de **08.03.2011** potrivit

mențiunii înscrisă pe decizia de impunere contestată „am primit un exemplar –08.03.2011”, cu semnătură și ștampilă.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X .X SRL regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X .X SRL din .X.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.03.2011 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC X/04.03.2011, societatea susține următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuielile în suma de .X lei neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, reprezentând cheltuieli cu reparațiile efectuate asupra pardoselii în suma de X lei, precum și lucrări de înlocuire a racordurilor la apă și canalizare în suma de X lei, aferente imobilului Hala 1 .X, contestatoarea susține că în toate documentele încheiate între SCPI .X. SA și SC .X .X SRL se precizează ca obiectul tranzacției îl constituie o hală industrială (Hala 1 .X) și terenul aferent.

Hala 1 .X, face parte dintr-un grup de astfel de construcții care au aparținut Societății Comerciale de Producție Industrială .X. SA, întreprindere specializată în fabricarea și comercializarea de mașini și utilaje tehnologice pentru construcții de drumuri, poduri, lucrări hidrotehnice și de cale ferată, piese turnate din fontă și neferoase, confecții metalice, piese de schimb, reparații de utilaje de construcții, utilaje energetice și activitate de servicii pentru utilaje de profil, care a desfășurat în aceste imobile activitatea de producție specifică obiectului sau încă din anul 1960, potrivit prevederilor HCM nr.13491/1960.

Contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca **turnarea de beton armat pentru pavaj** reprezinta o modernizare, fara a demonstra in ce masura aceasta operatiune imbunatateste gradul de confort si ambient sau are rol in reabilitarea si modernizarea termica a imobilului. De asemenea, susține că nu s-a precizat care erau materialele care acopereau pardoseala inainte de betonare.

Potrivit Memoriului de prezentare nr.X/1996 întocmit de SCPI .X. SA, în vederea obtinerii autorizatiei de functionare PSI, Hala motoare, anexe, rodaj, denumita Hala 1 .X, este o constructie industrială cu scheletul din beton armat cu zidarie de caramida. La pagina 13 a documentului prezentat se precizeaza ca această cladire este destinata repararii motoarelor termice folosite la utilajele de constructii, iar "*pardoseala este din beton*". De altfel, pardoseala din beton reprezinta un element comun tuturor cladirilor din complexul industrial apartinand SCPI .X. SA.

Ca urmarre, societatea arată că operatiunea de betonare reprezinta reparatie (înlocuire) a unei suprafete deja betonate, aflata intr-o stare avansata de degradare (macinare) specifica acestui tip de pardoseala.

In ce priveste cheltuielile cu racordarea la retea de apa si canalizare, considerate de organele de inspectie fiscală modernizari, societatea susține că interpretarea este eronata avand in vedere ca au fost realizate doar in scopul inlocuirii racordurilor, datorita vechimii acestora si in vederea asigurarii unui acces optim in retea de canalizare si de apa.

Faptul ca in procesul verbal de receptie nu apare sintagma "*înlocuire racorduri*" nu este relevant pentru intelegerea operatiunii respective. La pagina 13 din Memoriul de prezentare nr.X/1996 este precizat faptul ca hala "*este racordata la instalatia electrica de forta si iluminat, instalatia de incalzire, instalatia de alimentare cu apa calda si apa rece, instalatia de canalizare, aer comprimat si gaze naturale*".

Ca urmare, societatea susține că interpretarea organelor de inspectie fiscală conform căreia cheltuielile reprezintă modernizări întrucât imobilul nu era racordat la retea este eronată astfel că, s-a calculat eronat impozit pe profit in suma de .X lei prin anulara dreptului de deducere pentru cheltuielile in suma de .X lei, reprezentand lucrari de reparatii la pardoseala si inlocuirea racordurilor la sistemul de canalizare si apa al Halei 1 .X.

2. Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile efectuate asupra imobilului Hala 2 .X,

contestatoarea susține că în data de 15.11.2002, între SCPI .X. SA și SC .X .X SRL a fost încheiat documentul "Promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare" prin care SC .X .X SRL intenționează să cumpere de la SCPI .X. SA o hală industrială, precum și terenul pe care aceasta este situată și să o folosească în scopul realizării obiectului sau de activitate, prin care SCPI .X. SA a transmis dreptul de folosință a Halei 2 .X către SC .X .X SRL.

Prin această promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare, SC .X .X SRL este autorizată ca până la semnarea antecontractului de vânzare-cumpărare, să execute pe cheltuială sa modernizări și reparații la construcție. De asemenea, în cazul în care operațiunea de vânzare nu se realizează din motive imputabile vânzătorului, SC .X .X SRL urmează să factureze și să recupereze de la SCPI .X. SA costurile efectuate cu reparațiile și îmbunătățirile, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

La data de 16.01.2006, între SC .X .X SRL și SCPI .X. SA a avut loc încheierea antecontractului de vânzare-cumpărare prin care SCPI .X. SA se obligă să vândă, iar SC .X .X SRL se obligă să cumpere imobilul care a făcut obiectul Promisiunii bilaterale încheiate în anul 2002.

La data de 12.02.2007, între SCPI .X. SA, SC .X .X SRL și SC .X .X SRL a fost încheiată Convenția nr.11 prin care locul debitorului SC .X .X SRL este luat de SC .X .X SRL care va prelua toate drepturile și obligațiile asumate de SC .X .X SRL față de SCPI .X. SA.

Sumele achitate până la momentul încheierii Convenției de către SC .X .X SRL și care reprezintă valoarea aproape integrală a imobilului convenită în antecontractul de vânzare-cumpărare, au fost achitate de SC .X .X SRL către SC .X .X SRL.

Societatea susține că din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultă că lucrările au fost efectuate în perioada 01.01.2005-16.01.2006 și au fost finalizate prin întocmirea devizelor de lucrări și a proceselor verbale de predare-primire a acestora, organele de inspecție fiscală considerând că aceste documente nu respectă condițiile de formă instituite de OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, astfel încât au concluzionat că recepția nu a avut loc.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze conținutul economic real al operațiunilor și nu să decida anularea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru lipsa formei juridice a documentelor de recepție.

Astfel, contestatoarea susține că din procesele verbale de primire-predare încheiate între SC .X .X SRL și SC .X .X SRL cu privire la lucrările

executate de aceasta din urma la Hala 2 .X, rezulta ca momentul predarii acestora reprezinta de fapt momentul receptiei astfel că, nu s-a analizat ca in perioada de la punerea la dispozitie a imobilului de catre SCPI .X. SA in anul 2002 si până la momentul instrăinării acestuia catre SC .X X SRL la inceputul anului 2007, imobilul a fost utilizat in activitatea curenta a companiei timp de 4 ani, in scopul obtinerii de venituri impozabile legate de obiectul de activitate (depozitare legata de activitatea de curierat).

Astfel, societatea precizează că organele de inspecție fiscală s-au prevalat de conditiile de forma ale unor documente care atesta atat punerea in functiune a imobilului, cat si receptionarea lucrarilor de modernizare si reparatie, însă în contextul utilizării imobilului in scopul obtinerii de venituri impozabile afirmatia organelor de inspecție fiscală referitoare la obligatia recuperării cheltuielilor cu reparatiile este lipsita de sens.

Totodată, contestatoarea susține că există diferenta de opinii între cele doua echipe de inspecție fiscală care, analizand aceleasi documente si urmarind aceleasi operatiuni, au emis puncte de vedere diferite, astfel:

- organele de inspecție fiscală care au realizat inspectia fiscală in anul 2008, au constatat ca, sumele achitate in schimbul materialelor si serviciilor achizitionate de SC .X .X SRL in vederea executării reparatiilor la Hala 2 .X, reprezinta in "integralitatea lor" imbunatatiri aduse parametrilor tehnici initiali, astfel incat au considerat cheltuielile ca fiind de natura sa majoreze valoarea de inventar a cladirii. În acest caz, procesele verbale de predare-primire au reprezentat dovada receptiei si a punerii in functiune a lucrarilor de amenajare, iar prin raportul de inspectie fiscala nr.X/22.10.2008 tocmai aceasta se stabileste.

- organele de inspecție fiscală care au efectuat inspectia fiscală în anul 2011 au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile datorita lipsei documentelor receptie/punere in functiune acceptate si considerate legale de către organele de inspecție fiscală care au realizat inspectia fiscală in anul 2008.

Avand in vedere cele prezentate, contestatoarea susține că nu sunt fondate constatările organelor de inspectie fiscala privind neacceptarea la deducere la calculul impozitului pe profit a sumei de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu reparatiile si modernizarile efectuate asupra imobilului Hala 2 .X.

3. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor in suma de .X (.X.- .X.) lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea investitiilor efectuate asupra imobilului Hala 1 .X,

înregistrate în conturile de imobilizări care au determinat un impozit pe profit calculat în sumă de .X lei, contestatoarea susține că din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultă că lucrările au fost efectuate în perioada 01.01.2005-16.01.2006 și au fost finalizate prin întocmirea devizelor de lucrări și a proceselor verbale de predare primire a acestora, organele de inspecție fiscală considerând că aceste documente nu respectă condițiile de formă instituite de OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, astfel încât au concluzionat că recepția nu a avut loc.

Referitor la anularea dreptului de deducere a acestor cheltuieli datorită unor aspecte de formă, respectiv inexistența unor documente de recepție în forma celor stabilite de OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze conținutul economic al operațiunilor.

Societatea arată că din procesele verbale de primire-predare încheiate între SC .X .X SRL și SC .X. SRL cu privire la lucrările executate de aceasta din urmă la Hala 1 .X, rezultă că momentul predării acestora reprezintă de fapt momentul recepției.

De asemenea, din Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de organul de soluționare a contestației reiese că investițiile pot fi puse în funcțiune la data recepției parțiale sau finale potrivit art.12 lit.g din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994.

Contestatoarea precizează că valoarea investiției la data recepției parțiale *"se stabilește pe baza procesului verbal de predare-primire încheiat între constructor și beneficiar"*, iar organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că la reanalizarea acestor cheltuieli trebuiau să țină cont de considerentele Deciziei nr..X./11.05.2010.

Având în vedere cele susținute contestatoarea arată că aceste cheltuieli în sumă de .X (.X.-X. an 2007) lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

4. Referitor la modul de determinare a cuantumului cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a investițiilor în suma de .X. lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilului Hala 1 .X, vândut, care au determinat un impozit pe profit calculat în suma de .X. lei, societatea contestă calculul valorii neamortizate, ținând cont de argumentele invocate la punctul 1, și susține că acesta ar trebui să fie: .X.(valoare de intrare) + .X. [.X. (valoare investiții determinate de organele fiscale) - .X (cheltuieli reparatii pardoseala și racordare apă și canalizare) -

.X (cheltuieli cu amortizarea investițiilor receptionate partial) -.X. (amortizarea fiscală) -.X. (valoare ieșire)] = .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere aferentă chiriilor spațiilor comerciale, societatea susține că organele de inspecție fiscală eronat au constatat că nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriilor facturate de un număr de 17 societăți comerciale din totalul de 144 pe motiv că notificările nu respectă reglementările legale în vigoare pe perioada la care se referă, respectiv pct.38 alin.1, 3 și 5 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că taxarea operațiunilor de închiriere se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

În acest sens, societatea arată că de la intrarea în vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv din martie 2003, operațiunea de închiriere reprezintă operațiune scutită, fără drept de deducere, iar acest tratament fiscal a fost păstrat și de Codul fiscal care a intrat în vigoare în anul 2004, persoana impozabilă având posibilitatea de a opta pentru taxarea operațiunilor de închiriere, opțiune care trebuie adusă la cunoștința organului fiscal, printr-o notificare.

De asemenea, contestatoarea arată că în perioada 2004 – 2006 erau în vigoare prevederile pct.42 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru anul 2007 aceste prevederi au fost modificate în sensul că dreptul de deducere se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Societatea susține că trebuie reținut aspectul conform căruia notificarea cu întârziere a operațiunilor de închiriere nu este similară lipsei acesteia și nu poate avea același efect, aspect omis de organele de inspecție fiscală și de Direcția de Legislație din cadrul MFP.

De asemenea, se arată că depășirea perioadei de notificare nu poate constitui o încălcare a procedurii care să conducă la neaplicarea regimului de taxare, notificat cu întârziere, respectiv la pierderea dreptului de deducere pentru beneficiar întrucât scopul notificării nu implică în niciun fel manifestarea de voință a autorității fiscale, în sensul că scopul notificării nu este acela de a obține o autorizare privind aplicarea regimului de TVA, ci

de a aduce masura la cunostinta autoritatii fiscale, in scopuri statistice sau pentru evitarea unor situatii de fraudă.

În susținere, contestatoarea invocă prevederile Deciziei N.C. 183/30.03.2006 Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Eupopeana de Justitie cu privire la principiul de drept fiscal potrivit caruia statele membre au dreptul de a impune termene de optiune a taxarii in sa, aceste termene nu pot crea contribuabililor subiecti ai impunerii o situatie mai grea decat in absenta optiunii, fiind admisibila si optiunea exprimata in afara termenului. Totodată, susține că aceste prevederi nu sunt în contradicție cu legislatia nationala, prin urmare optiunea de taxare prevazuta la art.141 alin. 3 din Codul fiscal, ramane valabil exercitata chiar daca notificarea s-a depus ulterior inchirierii bunurilor imobilului.

Prin urmare, contestatoarea susține că prevederile punctului 38 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile de la data de 01.01.2008, emise in sensul art.141 alin.3 din Codul Fiscal, sunt aplicabile si operatiunilor de inchiriere bunuri imobile in cursul anului 2007, pentru care s-a depus notificarea in anul 2008.

Contestatoarea susține că prin aplicarea noului pachet de TVA, incepand cu 01.01.2010, legiuitorul a reglementat in mod corect situatia tranzitorie a operatiunilor de închiriere in derulare, in sensul ca pentru operatiunile in derulare la 01.01.2010, se aplica prevederile legale in vigoare la momentul notificarii, aspect care este oarecum ambiguu, având în vedere ca pentru perioada anterioara anului 2010, dar ulterioara anului 2007, reglementarile erau clare, optiunea exercitandu-se de la data in scrisa in notificare.

În ceea ce priveste reglementarile aplicabile la momentul notificării in cazul operatiunilor de închiriere aflate in derulare la data de 1 ianuarie 2008, societatea susține că devin incidente prevederile pct.38 alin.(3) din H.G nr.1579/2007, respectiv actul normativ in vigoare la data depunerii notificarii, si nu actul normativ in vigoare la data inceperii operatiunii de inchiriere, deoarece operatiunile erau in derulare la momentul modificarii actului normativ.

Ca urmare, societatea susține că a furnizat in termenul de prescripție dovada necesara din care rezulta ca furnizorul a notificat optiunea de taxare fapt ce nu mai indreptateste organele de inspectie fiscala sa anuleze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avand in vedere aspectul dovedit formal al notificarii.

În subsidiar, contestatoarea arată că prevederile punctului 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au fost modificate pentru a fi în concordanță cu dispozițiile Curții Europene de Justiție invocate, iar România este obligată după aderare să respecte Hotărârile Curții Europene de Justiție care fac parte din aquis-ul comunitar.

Totodată, contestatoarea susține că în anul 2008, modificarea punctului 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal a avut numai un caracter explicativ în sensul că se subliniază în plus că depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul de opțiune a taxării pentru operațiunile prevăzute la art.141 alin.2 lit.(e) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Constatarea organului de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuia să pornească de la un principiu de drept fiscal elementar și anume care este prejudiciul adus bugetului de stat în condițiile în care prestatorul a colectat și virat taxa pe valoarea adăugată și beneficiarul a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că în același sens s-a pronunțat Direcția Generală de Legislație în domeniul TVA din cadrul MEF, prin adresa nr..X./10.06.2008, înregistrată la DGFPMB sub nr..X./11.06.2008: "(...)
Considerăm ca SC X SRL ar fi avut dreptul de a-si exercita optiunea pentru taxare a livrării bunului imobil, chiar în condițiile transmiterii cu întârziere a notificării la organul fiscal, cu condiția ca societatea să fi comunicat această notificare organului fiscal înainte de finalizarea inspecției fiscale și comunicării deciziei de impunere.

În condițiile în care inspecția fiscală a fost finalizată și raportul de inspecție fiscală a fost comunicat societății, opinia noastră este ca SC X SRL a pierdut dreptul de a opta (retroactiv) pentru taxarea operațiunilor mai sus amintite."

De asemenea, societatea invocă prevederile adresei nr..X./21.11.2007, emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, care precizează: "[...] *Subliniem ca prevederile pct.39 alin.(4) din norme, nu conditionează dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare în cazul vânzării de bunuri imobile de data depunerii notificării. [...]*" și susține că pentru facturile emise de un număr de 17 societăți comerciale care au notificat organele fiscale teritoriale, organele de inspecție fiscală

trebuie să acorde dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă au fost depuse în anul 2007 sau în anul 2008, astfel:

1	SC X SRL X	X/27.05.2008	08.12.2004
2	SC X SRL X	X/13.06.2007	01.05.2006
3	SC XSRL X	X/09.06.2008	10.12.2003
4	SC X SRL X	X/20.06.2008	01.02.2006
5	SC X SA X	X/27.08.2007	01.01.2001
6	SC .X X SRL .X	X/13.05.2008	01.04.2007
7	SC X SRL X	X/09.06.2008	29.12.2004
8	SC X SRL X	X/29.11.2007.	01.03.2007
9	SC X SRL X	X/06.06.2008	01.10.2003
10	SC X SRL X	X/28.05.2008	01.03.2005
11	SC X SRL X	X/17.12.2007	01.11.2007
12	SC X SRL X	X/02.04.2007	Oct-05
13	SC X SRL .X	X/03.03.2008	Aug-07
14	SC X SRL X	X/19.05.2008	15.09.2005
15	SC X SRL X	X/26.10.2007 [^]	01.11.2006
16	SC X SRL X	X/20.06.2008	09.11.2004
17	SC X SRL X	X/24.08.2007	Dec-06

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor de reparații și modernizări efectuate la imobilul Hala 2 .X, contestatoarea susține că între SC .X .X SRL și SCPI .X. SA a fost încheiat documentul

"Promisiune bilaterala de vanzare-cumparare" in data 15.11.2002, prin care SC .X .X SRL intentioneaza sa cumpere de la SCPI .X. SA o hala industrială in suprafata de 1001,6 mp, precum si terenul pe care aceasta este situata in scopul realizarii obiectului sau de activitate.

De asemenea, contestatoarea sustine ca prin aceasta promisiune bilaterala de vanzare-cumparare, SC .X .X SRL este autorizata, până la semnarea antecontractului de vânzare-cumpărare, sa execute pe cheltuiala sa modernizari si reparatii la constructie, iar in cazul in care operatiunea de vanzare nu se realizeaza din motive imputabile vanzatorului, SC .X .X SRL urmeaza sa factureze si sa recupereze de la SCPI .X. SA costurile efectuate cu reparatiile si imbunatatirile, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

La data de 16.01.2006, intre SC .X .X SRL si SCPI .X. SA a avut loc încheierea antecontractului de vânzare-cumpărare prin care SCPI .X. SA se obliga sa vanda și .X .X SRL se obliga sa cumpere imobilul care a facut obiectul Promisiunii bilaterale incheiate in anul 2002.

În data de 12.02.2007, intre SCPI .X. SA, SC .X .X SRL si SC .X X SRL a fost incheiata Conventia nr.11 prin care locul debitorului SC .X .X SRL este luat de SC .X X SRL care va prelua toate drepturile si obligatiile asumate de SC .X .X SRL fata de SCPI .X. SA.

Sumele achitate până la momentul incheierii Conventiei de catre SC .X .X SRL care reprezinta valoarea aproape integrala a imobilului convenita in antecontractul de vanzare cumparare, au fost achitate de SC .X X SRL catre SC .X .X SRL.

Contestatoarea susține că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achizitii de către organele de inspecție fiscală întrucât contravaloarea acestora ar fi trebuit recuperata de la SC .X X SRL este eronată din următoarele motive:

- aceste achizitii nu pot fi separate de imobilul la care se refera deoarece nu exista de sine statator, astfel incat sa poata fi evaluate in scopul instrainarii separate. Pretul incasat de la SC .X X SRL este unul stabilit pentru intregul imobil.

- pretul de vanzare a fost unul efectuat in regim normal de taxare, prin aplicarea masurilor de simplificare in vigoare la data tranzactiei, astfel incat operatiunea a fost una impozabila.

- nu a fost analizat faptul ca in perioada de la punerea la dispozitie a imobilului de catre SCPI .X. SA in anul 2002 si până la momentul înstrăinării acestuia catre SC .X X SRL la inceputul anului 2007, imobilul a fost utilizat in activitatea curenta a societății timp de 4 ani, in scopul efectuării de operatiuni impozabile legate de obiectul de activitate,

organele de inspecție fiscală prevalându-se de condițiile de forma ale unor documente care atesta atât punerea în funcțiune a imobilului, cât și recepționarea lucrărilor de modernizare și reparații.

Contestatoarea susține că potrivit documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală lucrările au fost efectuate în perioada 01.01.2005-16.01.2006 și au fost finalizate prin întocmirea devizelor de lucrări și a proceselor verbale de predare primire a acestora, iar organele de inspecție fiscală au considerat ca aceste documente întocmite și semnate între SC .X .X SRL în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator al serviciilor **nu respecta condițiile de forma instituite de OMFP 1850/2004** privind registrele și formularele financiar-contabile, concluzionând că recepția nu a avut loc.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze conținutul economic real al documentelor și nu să le respingă pentru lipsa formei juridice.

Contestatoarea arată că din procesele verbale de primire-predare încheiate între SC .X .X SRL și SC .X. SRL cu privire la lucrările executate de aceasta din urmă la Hala 2 .X rezultă că momentul predării acestora reprezintă de fapt momentul recepției.

Având în vedere cele susținute, societatea consideră că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor de reparații efectuate la imobilul Hala 2 .X.

Față de cele prezentate contestatoarea solicită admiterea contestației, cu consecința anularii măsurilor dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./07.03.2011 emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F –MC X/04.03.2011, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada supusă verificării: 01.01.2003 – 31.12.2007.

În vederea re-verificării au fost avute în vedere prevederile Deciziei nr.X/11.05.2010 emisa de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a decis:

- reanalizarea cuantumului si deductibilitatii cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1 .X si Hala 2 .X evidentiata pe cheltuieli la data achizitiei;
- reanalizarea cuantumului si deductibilitatii cheltuielilor reprezentand cheltuieli cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de reparatii la Hala 1 .X, evidentiata in conturile de imobilizari si amortizate pe masura efectuarii investitiei si nu la data receptiei finale.

1) Referitor la reanalizarea cuantumului si deductibilitatii cheituielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 1 .X in suma de .X. lei, evidentiata in conturi de cheltuieli, s-a constatat că succesiunea cronologica a documentelor care stabilesc dreptul de folosinta asupra acestui imobil este:

- contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr..X./29.04.2002, prin care SC X .X. SA a vandut catre SC .X .X SRL teren intravilan in suprafata de 4215,71 mp si constructiile situate pe acesta, respectiv: *“hala reparatii motoare termice si rodaj (P+ IE), avand o suprafata desfasurata de 2.012 mp, din care parterul este in suprafata de 1830 mp iar etajul 182 mp si magazie din tabla cu suprafata construita la sol de 98 mp”*;
- ulterior, prin contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr..X./27.10.2006, intregul bun imobil mentionat mai sus, cu aceleasi suprafete de teren si constructii, a fost vandut de SC .X .X SRL catre SC .X. SRL in cota indiviza de 1/2 precum si persoanelor fizice X X si X in cota indiviza de 1/4, pretul de vanzare fiind stabilit la suma de .X. lei, exclusiv TVA.

Prin adresa inregistrata cu nr.X/19.01.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a tuturor contractelor, situatiilor de lucrari si receptiilor precum si a altor documente legate de lucrarile efectuate la acest imobil.

Prin adresa societatii nr..X./27.01.2011 se transmit organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

- contractul nr.X/16.02.2004, având ca obiect instalarea unui sistem de detectie si semnalizare incendiu, reamplasarea sistemului de iluminat al cladirii si schimbarea configuratiei retelei de voce-date, impreuna cu devizul si procesul verbal de receptie si punere în functiune, datat 23.03.2004;
- contractul nr.X/24.04.2004 avand ca obiect lucrari de amenajare a cladirii, impreuna cu devizul de lucrari si procesul verbal de receptie a lucrarilor, datat 21.09.2004;

- deviz de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X., datat 10.03.2005, in care sunt enumerate urmatoarele lucrari:

- Turnat beton armat pentru pavaj 1500 mp;
- Vopsitorie exterior 2000 mp;
- Vopsit interior 3750 mp;
- Inlocuit hidroizolatie acoperis 1500 mp;
- Constructie interioara in hala existenta birouri P+ 1 150 mp/nivel;
- Compartimentari cu rigips pe structura de lemn si metal 280 mp;
- Montat tavan fals 350 mp;
- Amenajat grupuri sanitare;
- Racordare la apa si canalizare;
- Montat centrala termica cu instalatie de incalzire;
- Montat aparate aer conditionat;
- Refacut instalatie electrica existenta;
- Realizat instalatie electrica si cablaj calculator si telefon la constructia noua;
- Placat cu gresie;
- Lipit mocheta;

- un numar de 3 Procese verbale predare primire aferente lucrarilor din devizul anterior, datate 10.05.2006, 20.06.2006 si 25.07.2006;

Conform anexei 166 din Raportul de inspectie fiscala nr.X/22.10.2008, valoarea totala a sumelor inregistrate de societate pe conturile de cheltuieli si neacceptate la deducere se prezinta astfel:

- anul 2003: .X. lei;
- anul 2004: .X. lei;
- anul 2005: .X. lei;

Din reanalizarea situatiilor mentionate mai sus rezulta faptul ca in perioada verificata, suma inregistrata direct pe cheltuieli, stabilita in urma inspectiei fiscale anterioare va fi modificata, astfel:

În anul 2005:

- valoarea cheltuielilor atribuite eronat imobilului Hala 1 .X .X. lei;
- valoarea cheltuielilor omise pentru imobilul Hala 1 .X .X. lei.

Prin adresa inregistrata cu nr..X./18.02.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa mentioneze pentru fiecare cheltuiala efectuata pentru amenajarea imobilului Hala 1 .X lucrarea pentru care a fost utilizata, identificata din Devizul de lucrari datat 10.03.2005.

Din raspunsul societatii inregistrat cu nr.X/23.02.2011 rezulta urmatoarea structura a cheltuielilor:

Poz.	Categorie lucrari	Valoare		
		2003	2004	2005

1.Turnat beton armat pentru pavaj 1500 mp (1)	X	X	.X
2.Vopsitorie exterior 2000 mp (2)	X		
4.Inlocuit hidroizolatie acoperis 1500 mp (4)	X		
5.Constr. interioara in hala existenta birouri P+I 150 mp/nivel (5)	X		
6.Compart. cu rigips pe structura de lemn si metal 280 mp (6)	X		
7.Montat tavan fals 350 mp (7)	X		
8.Amenajat grupuri sanitare(8)	X		
9.Racordare la apa si canalizare (9)	X		
10. Montat centrala termica cu instalatie de incalzire (10)	X		
11.Montat aparate aer conditionat (11)	X		
12. Refacut instalatie electrica existenta (12)	X		
13.Realizat inst. electrica si cablaj calculator si telefon la constructia noua (13)	X		
14. Placat cu gresie (14)	X		
15. Lipit mocheta			
TOTAL		.X.	X

S-a constatat că în momentul achizitiei, imobilul nu era racordat la rețeaua de canalizare, fapt atestat de Contractul de vânzare-cumpărare al halei, în care se face mențiunea ca *“se asigura accesul la canalizare si alimentarea cu apa potabila in mod continuu, de la rețeaua de apa potabila din panza freatica a vanzatoarei”*.

Potrivit celor constatate, celor precizate în Decizia nr.X/11.05.2010 si punctului de vedere al Directiei generale de legislatie si reglementare in domeniul activelor statului din adresa nr.X/15.02.2009 **organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuiala în suma de .X. lei aferenta pozitiilor 1, 5 - 11, 13 - 15 din tabelul prezentat, considerate lucrari de investitii pentru acest imobil.**

2) Referitor la reanalizarea cuantumului si deductibilitatii cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de investitii la Hala 2 .X in suma de .X. lei, s-au constatat următoarele:

În ceea ce priveste imobilul denumit Hala 2 .X documentele referitoare la dreptul de folosinta asupra acestuia sunt urmatoarele:

- Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare intocmita la data de 15.11.2002,

- Antecontractul de vanzare-cumparare din data de 16.01.2006 încheiat între SCPI .X. SA si SC .X .X SRL, potrivit căruia în cazul în care contractul de vânzare-cumpărare nu se va încheia, contravaloarea acestor lucrări de reparații va fi achitata de promitentul vanzator, dupa o evaluare comuna;
- Conventia nr.X/12.02.2007 incheiata intre SCPI .X. SA, SC .X .X SRL si SC .X X SRL ;
- Mandatul autentificat cu nr.X/06.03.2007, prin care SCPI .X. SA împuterniceste pe SC .X X SRL sa administreze si sa folosesca bunurile imobile mentionate (Hala 2 și terenul aferent) putand inclusiv sa le inchirieze tertilor;
- Contractul nr.X/01.04.2007 prin care SC .X X SRL închiriaza imobilele SC .X .X SRL;
- asa cum reiese din Conventia nr.X/12.02.2007, cat si din documentele contabile, SC .X X SRL nu a platit catre SC .X .X SRL si contravaloarea lucrarilor de reparatii si modernizare realizate la imobil.

Prin adresa inregistrata cu nr.X/19.01.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a tuturor contractelor, situatiilor de lucrari si receptii precum si a altor documente legate de lucrarile efectuate la acest imobil.

Prin adresa nr.X/27.01.2011 societatea transmite organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

Contractul de prestari servicii nr.X/09.01.2006, incheiat de S.C. .X .X S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L., avand ca obiect executarea lucrarilor de reparatie si modernizare la Agentiile .X din Romania, in care se mentioneaza, in principal, valoarea maxima a contractului de X lei ce va fi alcatuita din suma comenzilor .X acceptate si ofertate de SC .X. SRL, care devin automat anexe ale prezentului contract, facturarea se va realiza dupa incheierea procesului verbal de receptie finala a lucrarilor, executantul garanteaza calitatea lucrarilor pe perioada de 12 luni de la semnarea de catre ambele parti a procesului verbal de receptie, la terminarea lucrarilor contractantul va comunica beneficiarului ca sunt indeplinite conditiile de receptie solicitand convocarea comisiei. Pe baza documentelor de confirmare a executiei si a constatarilor efectuate pe teren, persoana juridica achizitoare va aprecia daca sunt intrunite conditiile pentru anuntarea comisiei de receptie. Comisia de receptie va constata realizarea lucrarilor in conformitate cu documentatia de executie, cu reglementarile in vigoare si cu prevederile din contract;

Devizul de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X. 2, datat 10.02.2006;

- Proces verbal predare primire, datat 27.09.2006;

- Proces verbal predare primire, datat 12.01.2007.

S-a constatat că nu au fost prezentate alte documente în afara celor menționate mai sus, respectiv anexe ale contractului, procesul verbal de recepție la care se face referire în contract, componenta comisiei de recepție, alte contracte aferente lucrărilor efectuate, etc., iar Procesele verbale enumerate mai sus nu sunt în conformitate cu OMF nr.1850/2004, Anexa 2 -NOMENCLATORUL - modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile comune pe economie, care nu au regim special de inseriere și numerotare unde sunt menționate, printre altele, următoarele documente:

-Proces-verbal de recepție;

- Proces-verbal de recepție provizorie;

- Proces-verbal de punere în funcțiune, precum și modalitățile de completare și utilizare a acestora.

Din analiza "*Situației achizițiilor de materiale și lucrări de construcții destinate realizării investiției la Hala .X din .X (denumită și Hala 2)*" - anexa 148 din RIF nr.X/22.10.2008, întocmită în baza informațiilor furnizate de societate, rezultă faptul că și în perioada ianuarie - martie 2007 au fost achiziționate materiale de construcții și au fost efectuate lucrări pentru amenajarea acestui imobil.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr.X/22.10.2008, anexele 163 și 177, valoarea totală a sumelor înregistrate de societate în conturile de cheltuieli și neacceptate la deducere se prezintă astfel:

Perioada	Valoare		Total
	Inregistrata direct pe cheltuieli	Inregistrata în contul 681	
2005	X		
2006	X		
2007	X		
TOTAL	X		

Din reanalizarea situației s-a constatat că în perioada verificată suma înregistrată direct pe cheltuieli stabilită în urma inspecției fiscale anterioare **va fi diminuată cu valoarea de .X. lei**, astfel:

- valoarea cheltuielilor atribuite eronat de organul fiscal imobilului Hala 2 în anul 2005: X lei;

- valoarea cheltuielilor omise de organul fiscal pentru imobilul Hala 2 in anul 2005: X lei;

Astfel, **s-a constatat că societatea a considerat in mod eronat cheltuielile efectuate pentru amenajarea imobilului Hala 2 .X in cuantum de .X. lei ca fiind deductibile**, deoarece prin documentele prezentate **societatea nu a facut dovada faptului ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri**, respectiv :

- până la data de 12.02.2007, data la care S.C. .X .X S.R.L. este substituita de SC .XX SRL in

Antecontractul de vanzare-cumpărare al imobilului, nu a fost realizata receptia definitiva a lucrarilor efectuate asupra imobilului, precum si utilizarea efectiva a acestuia;

- S.C. .X .X S.RL nu a recuperat cheltuielile efectuate pentru reparatia si modernizarea imobilului.

3. Referitor la reanalizarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de reparatii la Hala 1 .X evidentiata in conturile de imobilizari si amortizate pe masura efectuarii investitiei si nu la data receptiei finale, in cuantum de X lei,

Perioada verificata: 01.01.2003 - 31.12.2007

Prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisa de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor s-a reținut ca necesara analiza daca la data receptiilor partiale societatea a pus in functiune partea de imobil receptionata partial, iar în ceea ce priveste suma de X lei reprezentand cheltuieli cu materiale, echipamente si lucrarile de constructii utilizate pentru lucrarile de reparatii la Hala 1 .X evidentiata in conturile de imobilizari si amortizate pe masura efectuarii investitiilor si nu la data receptiei finale, neacceptate la deducere pe anul 2007 de catre organele de inspectie fiscala, se impune a se reanaliza daca acestea apartin acestui imobil sau daca se refera la anul 2007, avand in vedere ca imobilul Hala 1 .X a fost vandut in luna octombrie 2006.

In urma reverificarii s-au constatat urmatoarele:

Prin adresa nr..X./2.01.2011 societatea a prezentat organelor de inspectie fiscală documentele:

- contract nr.X/16.02.2004 ce are ca obiect instalarea unui sistem de detectie si semnalizare incendiu, reamplasarea sistemului de iluminat al cladirii si schimbarea configuratiei retelei de voce-date, impreuna cu devizul si procesul verbal de receptie si punere în functiune datat 23.03.2004;

- contract nr.X/24.04.2004 ce are ca obiect lucrari de amenajare a cladirii, impreuna cu devizul de lucrari si procesul verbal de receptie a lucrarilor, datat 21.09.2004;
- Deviz de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X., datat 10.03.2005;
- un numar de 3 Procese verbale predare primire, datate 10.05.2006, 20.06.2006 si 25.07.2006, care nu sunt in conformitate cu OMF nr.1850/2004, Anexa 2 - NOMENCLATORUL – modelele și normele de intocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, ce nu au regim special de inseriere și numerotare unde sunt mentionate, printre altele, urmatoarele documente:
 - Proces-verbal de receptie;
 - Proces-verbal de receptie provizorie;
 - Proces-verbal de punere in functiune, precum si modalitatile de completare si utilizare a acestora.

S-a constatat că prin contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr..X./27.10.2006, imobilul impreuna cu suprafata de teren a fost vandut de SC .X .X SRL catre SC .X. SRL in cota indiviza de 1/2, precum si persoanelor fizice X si X in cota indiviza de 1/4, pretul de vanzare a fost stabilit la .X. lei, exclusiv TVA, iar **suma de .X. lei reprezinta cheltuielile cu amortizarea aferenta investitiilor efectuate la Hala 1 .X,** modul de calcul fiind:

- anul 2003: .X. lei;
- anul 2004: X lei;
- anul 2005;.X lei;
- anul 2006: X lei;
- anul 2007: X lei,

stabilită ca nedeductibila la calculul profitului impozabil.

4. Referitor la cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizata a imobilului Hala 1 .X in cuantum de X lei,

Prin Decizia nr.X/11.05.2010 emisa de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor s-a reținut ca necesara reanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a valorii investitiilor care majoreaza valoarea imobilului și reanalizarea valorii ramase neamortizate a imobilului.

Totodata, potrivit sustinerii contestatoarei conform careia valoarea de .X. lei a investitiilor efectuate în perioada 2003 – octombrie 2006 la imobilul Hala 1 .X nu corespunde cu valoarea investitiilor stabilita prin cumularea pe ani a acestora, prin acelasi raport de inspectie fiscală, fiind in suma de X lei, s-a dispus analizarea și a acestui aspect și stabilirea

valoarii reale a investitiilor la acest imobil, precum si valoarea ramasa neamortizata.

In urma reverificarii s-a constatat:

- valoarea investitiilor realizate la Hala 1 in perioada 2003 - 2006 este de .X. lei, din care:

- .X. lei stabilita la punctul 1;
- X lei înregistrată în conturile de imobilizări.

Conform Raportului de inspectie fiscala nr.X/22.10.2008 si documentelor existente, valoarea de intrare a imobilului este de .X. lei iar valoarea amortizării fiscale a acestuia este de .X. lei.

Prin contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr..X./27.10.2006, imobilul impreuna cu terenul a fost vandut de SC .X .X SRL catre SC .X. SRL in cota indiviza de 1/2, precum si persoanelor fizice X si X in cota indiviza de 1/4, pretul de vanzare fiind stabilit la .X. lei, exclusiv TVA.

Vânzarea imobilului s-a realizat prin intermediul unitatilor specializate sau prin licitatie in sensul prevederilor art.24 alin.15 din Legea nr. 571/2003, iar din documentele prezentate, respectiv procesele verbale de predare- primire încheiate in timpul lucrarilor de amenajare a imobilului, societatea nu face dovada punerii in functiune partial/total a acestuia.

Avand in vedere diferenta intre cheltuielile nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale anterioare fata de cele conform contribuabilului, prevederile Deciziei nr.X/11.05.2010 și constatarile prezentei inspectii fiscale rezulta urmatoarea structura a cheltuielilor nedeductibile:

Perioada Cheltuieli nedeductibile

	Diferente act anterior (insp. contrib.)	Sume avute in vedere la reverificare	Sume stabilite dupa reverificare reverificare	Diferente final (insp. contrib.)
1	2	3	4	5=2-3+4
2003	X			
2004	X			
2005	X			
2006	X			
2007	X			

Având în vedere că imobilul nu a fost valorificat conform prevederilor legale, precum și cuantumul lucrărilor de investiții realizate suma de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată aferentă imobilului Hala 1 .X, calculată: X lei (valoare de intrare) + .X. lei (valoare investiții) – .X. lei (amortizare fiscală) – .X. lei (valoare iesire) nu este deductibilă fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit aferent perioadei 2003 – 2007, virat în plus, în sumă de X lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2003 -31.12.2007.

1 . În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor de închiriere, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere:

Urmarea Deciziei X/11.05.2010 emisă de Directia generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a desființat Decizia de impunere nr.X/23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru TVA în suma de X lei aferenta chiriilor pentru spații comerciale facturate de furnizori pe perioada 2003 – 2007 și pentru care persoana impozabilă a prezentat un tabel cu 17 notificări privind opțiunea de taxare, depuse la organele fiscale în perioada 2007 – 2008, organele de inspecție fiscală au constatat:

a) Pentru TVA în valoare de X lei aferenta chiriilor percepute pentru imobilele care nu sunt menționate în cele 17 notificări comunicate de societate se mențin constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.X/22.10.2008;

b) Pentru TVA aferenta chiriilor percepute pentru imobilele care sunt menționate în cele 17 notificări, s-au constatat următoarele:

În vederea aplicării punctului de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./06.11.2008, prin care se precizează: *"[...] până la data aderării dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost un control al organelor fiscale care să constate ca societatea în cauză nu a depus notificare până la data controlului"*, au fost solicitate informații din partea DGFP teritoriale în administrarea cărora se afla societățile care au întocmit notificările avute în vedere, iar din răspunsurile primite a rezultat faptul că nu au existat situații în care organele de inspecție fiscală să constate că societatea verificată nu a depus notificare;

Prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cap. IV punctul 1.a, se precizează : *"[...] regimul juridic al*

operatiunii de taxare pe baza de optiune prin depunerea notificarii este dat de norma legala in vigoare la data efectuarii operatiunii si nu norma legala in vigoare la data la care se depune notificare.”

In acelasi sens sunt si punctele de vedere exprimate de Directia de Legislatie in Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr..X./27.02.2008 conform caruia: *“trebuie sa se tina seama de prevederile legale in vigoare la momentul efectuarii operatiunilor de inchiriere, intrucat dreptul de a opta prin notificare ia nastere subsecvent, din momentul efectuarii operatiunii de inchiriere [...]”* si prin adresa nr..X./06.11.2008 prin care se arata ca: *“[...] depunerea cu intarziere a notificarii [...] nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie sa aplice legislatia asa cum era, respectiv avand in vedere prevederile pct. 38 alin.1, alin.3 si alin.5 din HG nr.44/2004 care precizeaza expres ca operatiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificarii sau la o data ulterioara inscrisa in notificare”* .

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a dedus eronat TVA aferenta chiriilor facturate in cursul anului 2007, pentru perioada cuprinsa intre data de 01.01.2007 si data la care furnizorul depune la organul fiscal notificarea prin care isi exercita dreptul de a taxa din punct de vedere al TVA operatiunile de inchiriere si in consecinta, nu poate fi admisa la deducere TVA in valoare de .X. lei avand in vedere ca operatiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta unor bunuri si servicii achizitionate pentru efectuarea unor lucrari de modernizare si reparatii la imobilul Hala 2 .X, pe perioada 01.01.2005 – 16.01.2006:

Urmare a Deciziei nr..X./11.05.2010 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor prin care s-a desfiintat Decizia de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru executarea de lucrari la imobilul Hala 2 .X urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in sensul daca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, sa analizeze daca contravaloarea lucrarilor efectuate la imobilul in cauza reprezinta contravaloarea pretului platit in schimbul dreptului de folosinta, respectiv

daca imbraca forma unei inchirieri si, pe cale de consecinta, se impune analizarea daca operatiunea este sau nu taxabila, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata, iar in situatia in care lucrarile cu bunurile si serviciile achizitionate nu imbraca forma unei inchirieri se va analiza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor de bunuri si servicii in functie de natura lucrarilor efectuate, respectiv daca acestea reprezinta reparatii sau daca reprezinta modernizari care majoreaza valoarea imobilului si care se recupereaza pe calea amortizării.

În urma reverificării s-au constatat următoarele:

Documentele referitoare la dreptul de folosinta asupra acestui imobil sunt urmatoarele:

- Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare intocmita la data de 15.11.2002, conform careia: SOCIETATEA COMERCIALĂ DE X .X. SA promite sa vanda SC .X .X SRL, iar aceasta din urma promite sa cumpere hala respectiva si terenul aferent acesteia. În acest document se mai mentioneaza că *“pâna la momentul semnării antecontractului SC .X .X SRL este autorizata sa efectueze exclusiv pe cheltuiala sa modernizari si reparatii la constructie in schimbul dreptului de folosinta gratuita al acesteia”*. Acest document nu a fost avut in vedere la încheierea Raportului de inspectie fiscală nr..X./22.10.2008 fiind prezentat la contestatia formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2008.

- la data de 16.01.2006, intre SCPI .X. SA si SC .X .X SRL a fost incheiat Antecontractul de vanzare-cumparare conform caruia *“promitentul vanzator SCPI .X. SA se obliga sa vanda catre SC .X .X SRL un teren intravilan in suprafata de aproximativ 4000 mp (suprafata ce va fi precizata exact in contractul de vanzare - cumparare, dupa masuratorile cadastrale) si constructia denumita hala industrială in suprafata de 1001,6 mp, avand urmatoarele vecinatati [...]”*. Dupa efectuarea masuratorilor cadastrale partile isi asuma obligatia de a definitiva contractul de vanzare-cumparare.

- până la data semnării contractului *“cumparatorul este autorizat sa efectueze lucrari de reparatii la hala sus-mentionata. In cazul in care contractul de vanzare-cumparare nu se va incheia, contravaloarea acestor lucrari de reparatii va fi achitata de catre promitentul vanzator, dupa evaluare comuna”*.

- prin Conventia nr.X/12.02.2007 incheiata intre SCPI .X. SA, SC .X .X SRL si SC .X X SRL se mentioneaza: *“avand in vedere problemele intervenite pe parcursul derularii antecontractului de vanzare-cumparare nr.X/16.01.2006 legate de intocmirea documentatiei cadastrale*

si de plata pretului antecontractului', precum si faptul ca "SC .X .X SRL a achitat o suma importanta fara a putea intra inca in posesia bunului imobil", se convin urmatoarele:

- locul debitorului SC .X .X SRL in antecontractul de vanzare-cumparare nr.X/16.01.2006 [...] va fi luat de SC .X X SRL;
- noul debitor va prelua toate drepturile si obligatiile asumate de SC .X .X SRL [...];
- odata cu semnarea prezentului contract SC .X .X SRL nu mai are nici o obligatie fata de SCPI .X. SA;
- SC .X X SRL va plati catre SC .X .X SRL toate sumele de bani achitate de aceasta catre SCPI .X. SA [...];
- asa cum reiese din Conventia mentionata mai sus cat si din documentele contabile, SC .X X SRL nu a platit catre SC .X .X SRL si contravaloarea lucrarilor de reparatii si modernizare realizate la imobil.

Prin adresa inregistrata cu nr.X/19.01.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a tuturor contractelor, situatiilor de lucrari si receptii precum si a altor documente legate de lucrarile efectuate la acest imobil.

Prin adresa societatii nr.X/27.01.2011 se comunica organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

- contractul de prestari servicii nr.X/09.01.2006, incheiat de S.C. .X .X S.R.L. cu S.C .X. S.R.L., avand ca obiect "*executarea lucrarilor de reparatie si modernizare la Agentiile .X din Romania*" in care se mentioneaza, in principal, valoarea maxima a contractului de X lei, care va fi alcatuita din suma comenzilor .X acceptate si oferate de SC .X. SRL, care devin automat anexe ale prezentului contract, facturarea se va realiza dupa incheierea procesului verbal de receptie finala a lucrarilor, executantul garantand calitatea lucrarilor pe o perioada de 12 luni de la semnarea de catre ambele parti a procesului verbal de receptie.

La terminarea lucrarilor contractantul va comunica beneficiarului ca sunt indeplinite conditiile de receptie, solicitand convocarea comisiei. Pe baza documentelor de confirmare a executiei si a constatarilor efectuate pe teren, persoana juridica achizitoare va aprecia daca sunt intrunite conditiile pentru anuntarea comisiei de receptie. Comisia de receptie va constata realizarea lucrarilor in conformitate cu documentatia de executie, cu reglementarile in vigoare si cu prevederile din contract;

- Devizul de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X. 2, datat 10.02.2006;
- Proces verbal predare-primire datat 27.09.2006;
- Proces verbal predare-primire datat 12.01.2007;

Nu au fost prezentate alte documente în afara celor menționate, respectiv anexe ale contractului, procesul verbal de recepție la care se face referire în contract, componenta comisiei de recepție, etc..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit OMF nr.1850/2004, Anexa 2 - NOMENCLATORUL - modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de inseriere și numerotare sunt menționate, printre altele, următoarele documente referitoare la construirea și amenajarea unui imobil :

- Proces-verbal de recepție;
- Proces-verbal de recepție provizorie;
- Proces-verbal de punere în funcțiune, precum și modalitățile de completare și utilizare a acestora.

Din analiza *“Situatiei achizițiilor de materiale și lucrări de construcții destinate realizării investiției la Hala .X din .X (denumită și Hala 2)”* - anexa 148 la Raportul de inspecție fiscală încheiat în anul 2008, întocmită în baza informațiilor furnizate de societate, rezultă faptul că și în perioada ianuarie - martie 2007 au fost achiziționate materiale de construcții și au fost efectuate lucrări pentru amenajarea acestui imobil.

Ca urmare, nu s-a acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru efectuarea de lucrări de modernizare și reparații în perioada verificată la imobilul Hala 2 .X având în vedere că prin documentele prezentate, societatea nu a făcut dovada că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, respectiv:

- până la data de 12.02.2007, data la care S.C. .X .X S.R.L. este substituită de SC .X X SRL în

Antecontractul de vânzare-cumpărare al imobilului, nu a fost realizată recepția definitivă a lucrărilor efectuate asupra imobilului, precum și utilizarea efectivă a acestuia;

- S.C. .X .X S.R.L. nu a recuperat cheltuielile efectuate pentru reparația și modernizarea imobilului.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X lei reprezentând cheltuieli cu turnare beton armat la pardoseală în sumă de X lei și a lucrărilor de înlocuire a racordurilor la apă și canalizare în sumă de X lei, efectuate la imobilul Hala 1 .X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu turnare beton armat la pardoseală și cheltuielile cu racordarea la apă și canalizare reprezintă cheltuieli cu reparații sau cheltuieli cu modernizări ce trebuiau înregistrate pe investiții în curs până la recepția finală a acestora în condițiile în care, la contestație, s-a prezentat un Memoriu de prezentare nr.X/1996 întocmit de SCPI .X. SA prin care se precizează că pardoseala era din beton, precum și faptul că imobilul era racordat la rețeaua de apă și canalizare, fără a fi prezentate alte argumente sau documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată.

Perioada verificată: 2003-2005.

În fapt, urmarea Deciziei nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin care la cap.III Impozit pe profit pct.3a) s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, s-a procedat la reverificarea societății stabilindu-se neacceptarea la deducere, la calculul profitului impozabil, a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu materialele, echipamentele și lucrările de construcții utilizate pentru lucrările de investiții la Hala 1 .X, din totalul de .X. lei.

Din suma de .X. lei, neacceptată la deducere la calculul profitului impozabil, **societatea contestă suma de .X lei**, reprezentând:

- X lei - cheltuieli cu turnare beton armat la pardoseală;
- X lei – cheltuieli cu racordurile la apă și canalizare, în sensul că acestea reprezintă cheltuieli cu reparațiile efectuate la imobilul Hala 1 .X, deductibile fiscal.

În drept, pe anul 2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 și art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care prevad:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

“ART.9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

De asemenea, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Coroborate cu pct.9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, potrivit cărora:

“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eșalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Pe perioada 2004 – 2005 sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“(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.”

Ale art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit carora:

“(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.”

Si ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca, pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila trebuie sa fie efectuată în scopul realizării de venituri.

Astfel, in ceea ce priveste cheltuielile cu materialele, echipamentele achizitionate si lucrarile constructii efectuate pentru investitii la imobilul Hala 1 .X organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli cu modernizarile ce majoreaza valoarea imobilelor si care trebuiau evidentiata in contul 231”*Imobilizari curs*“ pana la data receptiilor finale urmand a fi recuperate pe calea amortizarii.

Din constatări reiese că prin **Devizul de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X., datat 10.03.2005**, sunt enumerate urmatoarele lucrari:

- Turnat beton armat pentru pavaj 1500 mp;
- Vopsitorie exterior 2000 mp;
- Vopsit interior 3750 mp;
- Inlocuit hidroizolatie acoperis 1500 mp;
- Constructie interioara in hala existenta birouri P+ 1 150 mp/nivel;
- Compartimentari cu rigips pe structura de lemn si metal 280 mp;
- Montat tavan fals 350 mp;
- Amenajat grupuri sanitare;
- Racordare la apa si canalizare;
- Montat centrala termica cu instalatie de incalzire;

- Montat aparate aer conditionat;
- Refacut instalatie electrica existenta;
- Realizat instalatie electrica si cablaj calculator si telefon la constructia noua;
- Placat cu gresie;
- Lipit mocheta.

De asemenea din raspunsul societatii, inregistrat cu nr.X/23.02.2011, a rezultat urmatoarea structura a cheltuielilor pe fiecare categorie de lucrare din deviz:

"Poz. Categorie lucrari	Valoare		
	2003	2004	2005
1.Turnat beton armat pentru pavaj 1500 mp (1)	X	.X	
[...]			
8.Amenajat grupuri sanitare(8)	X		
9.Racordare la apa si canalizare (9)	X		

[...]",

organele de inspectie fiscala constatand ca in momentul achizitiei, imobilul nu era racordat la reseaua de canalizare, fapt atestat de Contractul de vanzare-cumparare al halei, in care se face mentiunea ca "se asigura accesul la canalizare si alimentarea cu apa potabila in mod continuu, de la reseaua de apa potabila din panza freatica a vanzatoare".

Referitor la cheltuielile in suma de X lei reprezentand cheltuieli cu turnare beton armat pentru pavaj, din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei rezulta:

Prin Devizul de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X din data de 10.03.2005 este prevazuta lucrarea "Turnat beton armat pentru pavaj 1.500 mp (sapat fundatie, montat armatura fier beton fundatie + placă, turnat beton) ", iar din Procesul verbal de predare-primire incheiat la data de 10.05.2006 rezulta ca a fost predată lucrarea "Turnat beton armat pentru pavaj 1.500 mp (sapat fundatie, montat armatura fier beton fundatie + placă, turnat beton) ".

Prin Memoriul de prezentare nr.X/1996 al Societății Comerciale de Producție Industrială .X. SA pentru obținerea autorizației de funcționare a P.S.I., la pag.13 se precizează că hala motoare, anexe, rodaj este "o construcție industrială cu scheletul din beton armat cu zidărie de cărămidă, fără planșeu", precum și faptul că "pardoseala este din beton", respectiv "pardoseala este din beton de ciment".

Din compararea celor precizate în documentul prezentat de contestatoare reiese că pardoseala este din beton, respectiv beton de

ciment, fără să existe precizarea “*beton armat*” așa cum se menționează în Devizul de lucrări în construcții pentru amenajare sediu .X .X din data de 10.03.2005 și în Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 10.05.2006.

Ca urmare, susținerea contestatoarei nu poate fi reținută având în vedere că prin lucrările efectuate nu s-a turnat doar placa de beton ci, suplimentar, s-a săpat fundația și s-a montat armătură din fier beton, aspect asupra căruia contestatoarea nu aduce nici un fel de precizări și nu prezintă documente din care să reiasă că prin lucrările executate a avut loc doar o înlocuire/refacere a pardoselii inițiale cu materiale de aceeași compoziție și calitate cu cele utilizate inițial.

Referitor la cheltuielile în sumă de X lei reprezentând cheltuieli cu racordarea la apă și canalizare, din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei rezultă:

Deși prin constatări, lucrarea “*Racordare la apa si canalizare*” este menționată ca fiind o lucrare de sine stătătoare, prin Devizul de lucrări în construcții pentru amenajare sediu .X .X din data de 10.03.2005 este prevăzută lucrarea “*Amenajat grupuri sanitare (vase wc, chiuvete, placare gresie și faianță, racordare la apă și canalizare)*”, lucrarea racordarea la apă și canalizare fiind una dintre lucrările de amenajare a grupurilor sanitare.

Din Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 29.06.2006 rezultă că a fost predată lucrarea “*Amenajat grupuri sanitare (vase wc, chiuvete, placare gresie și faianță, racordare la apă și canalizare)*”, de unde reiese că lucrarea a constat în amenajare grupuri sanitare, lucrare ce reprezintă de fapt modernizare.

Ca urmare, susținerea contestatoarei conform căreia a avut loc doar o înlocuire a racordurilor la rețeaua de apă și canalizare și nu racordare la rețeaua de apă și canalizare întrucât prin Memoriul de prezentare nr.X/1996 al Societății de Producție Industrială .X. SA pentru obținerea autorizației de funcționare a P.S.I., la pag.13, se precizează “*este racordată la: [...] instalația de alimentare cu apă caldă și rece, instalația de canalizare, [...]*”, nu poate fi reținută din motivele:

În cazul de față este vorba despre lucrări de amenajare a grupurilor sanitare astfel că, lucrările de racordare se referă la racordarea grupurilor sanitare la rețeaua de apă și canalizare și nu la racordarea imobilului, pentru prima dată, la instalația de alimentare cu apă caldă și rece și instalația de canalizare locală.

Constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia, în momentul achizitiei, imobilul nu era racordat la rețeaua de canalizare, a avut la bază prevederea din Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./27.10.,2006 al halei, încheiat între SC .X X SRL și SC .X. SRL, precum și două persoane fizice, în care se face mențiunea ca *“se asigura accesul la canalizare si alimentarea cu apa potabila in mod continuu, de la rețeaua de apa potabila din panza freatica a vanzatoare”*.

Ca urmare, lucrările de amenajare a grupurilor sanitare, luate în ansamblu, având în vedere gradul ridicat de degradare a imobilului, precum și faptul că societatea nu prezintă argumente sau documente din care să rezulte că a avut loc o înlocuire a racordurilor uzate cu altele noi de aceeași natură și calitate, reprezintă modernizări de natura investițiilor ce se înregistrează în contul 231”*Imobilizari curs*“ până la data receptiilor finale urmând a fi recuperate pe calea amortizării și care conduc la reabilitarea și modernizarea imobilului.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr.X/15.02.2009:

*“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuiei, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] **inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.***

In categoria lucrarilor de modernizare, in cazul de fata cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de comfort si ambient sau la reabilitarea și modernizarea termica a acestora.”

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de -.X lei (virat în plus) aferent cheltuielilor cu reparații și modernizări la imobilul Hala 1 .X în sumă de .X lei.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu modernizările efectuate la Hala 2 .X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la cheltuielile în sumă de .X. lei în sensul dacă reprezintă reparații sau modernizări în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X/04.03.2011 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au respectat precizările din Decizia nr..X./11.05.2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Perioada verificată: 2005-2007.

În fapt, prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la cap.III Impozit pe profit pct.3.a), s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu materialele, echipamentele și lucrările de construcții efectuate la cele două imobile și să stabilească dacă reprezintă reparații ce se înregistrează pe cheltuieli curente sau dacă reprezintă modernizări/investiții ce intră în categoria imobilizărilor în curs până la recepția lucrărilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma de X lei reprezentând contravaloarea materialelor și echipamentelor achiziționate și a lucrărilor de construcții efectuate la imobilul Hala 2 .X, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Această constatare a avut la bază faptul că de la data de 12.02.2007 SC .X X SRL a fost substituită de SC .X X SRL conform Antecontractului de vânzare-cumpărare al imobilului, că nu a fost

realizată recepția definitivă a lucrărilor efectuate asupra imobilului și nici utilizarea efectivă a acestuia, precum și faptul că societatea nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparația și modernizarea imobilului.

În drept, pe perioada 2005 – 2007, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“(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.”

Si ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

[...]

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca, pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila fiscal trebuie sa fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora cheltuielile sunt nedeductibile fiscal întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile pe motiv că de la data de 12.02.2007 SC .X X SRL a fost substituită de SC .X X SRL conform Anteconcontractului de vânzare-cumpărare al imobilului și societatea nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparația și modernizarea imobilului, organul de soluționare reține următoarele:

Prin Promisiune bilaterala de vanzare-cumparare din data de 15.11.2002, încheiată între SCPI .X. SA în calitate de promitent vânzător și SC .X X SRL în calitate de promitent cumpărător, se prevede:

“Până la momentul semnării antecontractului, .X este autorizată să efectueze exclusiv pe cheltuiala sa, modernizari si reparatii la constructie în schimbul dreptului de folosință gratuită a acesteia.

La data semnării antecontractului, se va calcula și se va achita .X. prețul imobilului, fără a se ține cont de reparațiile/îmbunătățirile realizate de .X.

În cazul în care antecontractul privind imobilul sus menționat nu se va realiza din motive imputabile .X., aceasta va fi obligată să achite .X exclusiv toate costurile efectuate cu lucrările de îmbunătățiri și reparații, pe baza devizului și facturilor prezentate de aceasta, plus un coeficient de 15% care va reprezenta profitul .X [...].

Dacă perioada de timp până la semnarea antecontractului va excede durata curentă de derulare a lucrărilor de modernizare și renovare a halei, iar antecontractul nu se va semna din motive imputabile .X, atunci aceasta din urmă va avea de plătit pe perioada de timp din momentul încheierii lucrărilor de renovare și data semnării antecontractului o chirie de 7.000 euro pe lună”.

La data de 16.01.2006, între SC .X .X SRL si SCPI .X. SA a avut loc incheierea Antecontractului de vanzare-cumparare prin care SCPI .X. SA se obliga sa vândă, iar SC .X .X SRL se obligă să cumpere imobilul care a facut obiectul Promisiunii bilaterale incheiate in anul 2002. Părțile au convenit ca termen limită de încheiere a actului de vânzare-cumpărare a terenului și halei, în formă autentică, data de 15.05.2006 la sediul notarului, termen prelungit prin Actul adițional nr.X/12.05.2006 la Antecontractul de vanzare-cumparare până la data de 15.09.2006. De asemenea, potrivit actului adițional nr.X/05.06.2006 la Antecontractul de vanzare-cumparare părțile au hotărât de comun acord începerea de către SC .X X SRL a efectuării plăților conform antecontractului în tranșe, în sumă de X euro până la soluționarea situației generate de necesitatea recorectării documentației cadastrale ca urmare a unei erori de poziționare, prima tranșă urmând a se achita până la data de 20 iulie 2006, restul urmând a fi achitate la fiecare 30 de zile.

La data de 12.02.2007, între SCPI .X. SA, SC .X .X SRL si SC .X X SRL a fost incheiata Conventia nr.11 prin care locul debitorului SC .X

.X SRL este luat de SC .X X SRL care va prelua toate drepturile si obligatiile asumate de SC .X .X SRL fata de SCPI .X. SA prin Anteacontractul de vânzare-cumpărare nr.X/16.01.2006, odată cu semnarea prezentului contract SC .X X SRL nu mai are nici o obligație față de SCPI .X. SA, iar SC .X X SRL va achita către SC .X X SRL, în termen de 6 luni, toate sumele de bani achitate de aceasta către SCPI .X. SA.

Față de documentele analizate reiese că pe perioada 2005 – 16.01.2006, de la data încheierii Promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare din data de 15.11.2002 până la data încheierii Anteacontractului de vânzare-cumpărare nr.X/16.01.2006, societatea era autorizată să efectueze exclusiv pe cheltuiala sa, modernizari si reparatii la constructie în schimbul dreptului de folosință gratuită a acesteia.

De asemenea, pe perioada 16.01.2006 - data încheierii Anteacontractului de vânzare-cumpărare, până la data de 12.02.2007- data încheierii Convenției nr.X, era în vigoare Anteacontractul de vânzare-cumpărare nr.X/16.01.2006 încheiat între SCPI .X. SA și SC .X .X SRL, în baza căruia SC .X .X SRL a efectuat plăți către SCPI .X. SA reprezentând prețul imobilului, pe această perioadă comportându-se ca un proprietar, cu drepturi în ceea ce privește efectuarea de cheltuieli cu reparații și modernizări.

Locul debitorului a fost luat de SC .X X SRL la data de 12.02.2007, urmând ca acesta să achite către SC .X .X SRL sumele achitate SCPI .X. SA reprezentând prețul imobilului.

Ca urmare, pe perioada 2005 – 12.02.2007 SC .X X SRL a fost în drept să efectueze cheltuieli cu reparații și modernizări, astfel:

- pe perioada 2005 – 16.01.2006 în baza Promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare 15.11.2002 era autorizată să efectueze exclusiv pe cheltuiala sa, modernizari si reparatii la constructie în schimbul dreptului de folosință gratuită a acesteia;

- pe perioada 17.01.2006 – 12.02.2007 era autorizată să efectueze modernizari si reparatii la constructie în baza Anteacontractului de vânzare-cumpărare nr.X/16.01.2006 încheiat între SCPI .X. SA și SC .X .X SRL.

Mai mult, potrivit constatărilor reiese că prin Mandatul nr.X/06.03.2007 SCPI .X. SA împuternicește pe SC .X X SA să administreze și să folosească imobilul Hala 2 .X , iar prin Contractul nr.X/01.04.2007 SC .X X SA închiriază imobilul SC .X .X SRL, astfel că de la data de 01.04.2007 SC .X .X SRL are calitatea de locatar. Întrucât la dosarul cauzei nu este prezentat acest contract organul de soluționare a

contestației nu se poate pronunța dacă prin contractul de închiriere există prevederi cu privire la efectuarea cheltuielilor cu reparațiile sau modernizări la acest imobil.

Ca urmare, nu se reține constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparația și modernizarea imobilului de la SC .X X SA și pe cale de consecință, aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, aceste cheltuieli trebuiau analizate conform celor prezentate în Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la cap.III Impozit pe profit pct.3.a), respectiv dacă reprezintă reparații ce se înregistrează pe cheltuieli curente sau dacă reprezintă modernizări/investiții ce intră în categoria imobilizarilor in curs până la receptia lucrarilor.

De asemenea, în funcție de cele precizate se va stabili dacă imobilul este închiriat pe perioada 01.04.2007 – 31.12.2007 și se vor avea în vedere prevederile art.24 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea”, urmând a se analiza dacă există cheltuieli cu reparații sau modernizări efectuate în această perioadă la imobilul Hala 2 .X și în funcție de prevederile contractului de închiriere să se stabilească tratamentul fiscal al acestora.

Încadrarea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri nu se justifică având în vedere documentele analizate potrivit cărora societatea era în drept să efectueze astfel de lucrări pe perioada 2005 – 12.02.2007, precum și prevederile Deciziei nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus reanalizarea cheltuielilor cu modernizările și stabilirea dacă acestea reprezintă în totalitate cheltuieli cu modernizările sau dacă, parțial reprezintă reparații ce se înregistrează pe cheltuielile curente ale societății.

De asemenea, constatarea conform căreia nu a fost realizată recepția definitivă a lucrărilor efectuate asupra imobilului, nu se poate reține având în vedere că lucrările de modernizare/investiții se înregistrează în contul 231”*Imobilizări în curs*“ și ca urmare a recepției parțiale, iar punerea

în funcțiune se poate efectua atât parțial cât și total, după recepția finală, de la această dată intervenind înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea.

Ca urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile din Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus reanalizarea cheltuielilor cu modernizările și stabilirea dacă acestea reprezintă în totalitate cheltuieli cu modernizările sau dacă, parțial reprezintă reparații ce se înregistrează pe cheltuielile curente ale societății, astfel că întemeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr.X/07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, virat în plus, aferent sumei de .X. lei reprezentând materialele, echipamentele și lucrările de construcții utilizate pentru lucrările de construcții la Hala 2 .X cu care a fost majorată valoarea imobilului, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate în Decizia nr..X./11.05.2010, precum și a celor din prezenta decizie.**

3. Referitor la suma de .X lei (.X. lei – X lei) reprezentând materialele, echipamentele și lucrările de construcții utilizate pentru lucrările de construcții la Hala 1 .X cu care a fost majorată valoarea imobilului și pentru care a fost calculată amortizare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra acestor cheltuieli care au majorat valoarea imobilului și pentru care au fost calculate cheltuieli cu amortizarea în condițiile în care societatea a prezentat documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală la reverificarea efectuată.

Perioada verificata: 2003 -2007.

În fapt, pe perioada 2003 – 2007, societatea a înregistrat în conturile 212 "Constructii" și 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" contravaloarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele și lucrările de construcții în sumă de .X. lei efectuate pentru investiții la Hala 1 .X și a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă pe măsura efectuării lucrărilor de investiții și nu la data recepției finale.

Prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la cap.III Impozit pe profit pct.3b), s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală **sa analizeze daca societatea detine documente de receptii partiale si daca la data receptiilor partiale constructia a fost pusa in functiune.**

De asemenea, **pentru suma de X lei înregistrată în anul 2007, din total cheltuieli cu care s-a majorat valoarea imobilului de .X. lei**, s-a dispus reanalizarea acesteia în sensul dacă este aferentă imobilului Hala 1 .X având în vedere că la data de 27.10.2006 acest imobil a fost vândut conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./27.10.2006.

La reverificare organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei nu este deductibilă fiscal, nefiind aferentă imobilului Hala 1 .X (de altfel societatea nu contestă această sumă) iar pentru suma de .X lei, efectuată pe perioada 2003 – 2006, s-a constatat că nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil întrucât din documentele prezentate nu se face dovada punerii în funcțiune parțială a imobilului.

În drept, pe anul 2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 și art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care prevad ca:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

“ART.9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

De asemenea, sunt incidente prevederile art.4 lit.d) si art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

ART. 11

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”

Potrivit pct.11 si pct.12 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997:

“11. Amortizarea mijloacelor fixe se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.

12. *Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:*

g) în cazul investițiilor puse în funcțiune parțial sau total, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, valoarea stabilită prin situațiile de lucrări, la data punerii în funcțiune.

Această valoare se consemnează în procesul-verbal de punere în funcțiune. La terminarea investițiilor și la trecerea lor în categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcțiune și data întocmirii procesului-verbal de punere în funcțiune;”

Pe perioada 2004 – 2007, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“(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.”

Ale art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit carora:

“(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.”

Si ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majoreaza valoarea mijlocului fix si se recupereaza prin amortizare ce se include pe cheltuieli de exploatare.

Amortizarea se determina prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Față de cele precizate mai sus se reține că documentele prezentate de societate la cererea organelor de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea, au constat în:

- contract nr.X/16.02.2004 ce are ca obiect instalarea unui sistem de detectie si semnalizare incendiu, reamplasarea sistemului de iluminat al cladirii si schimbarea configuratiei retelei de voce-date, impreuna cu devizul si procesul verbal de receptie si punere în functiune datat 23.03.2004;

- contract nr.X/24.04.2004 ce are ca obiect lucrari de amenajare a cladirii, impreuna cu devizul de lucrari si procesul verbal de receptie a lucrarilor, datat 21.09.2004;
- Deviz de lucrari in constructii pentru amenajare sediu .X .X., datat 10.03.2005;
- un numar de 3 Procese verbale predare primire, date 10.05.2006, 20.06.2006 si 25.07.2006.

Din analiza documentelor prezentate de contestatoare reiese că s-a prezentat Procesul verbal de recepție și punere în funcțiune din data de 23.04.2004 prin care se atestă instalarea și punerea în funcțiune a tuturor echipamentelor menționate în Anexa 1 la Contractul nr.X/16.02.2004 prin care beneficiarul constată că lucrările executate corespund calitativ, iar sistemul de incendiu funcționează corespunzător.

De asemenea, prin Procesul verbal din data de 21.09.2004 se recepționează atât cantitativ, cât și calitativ lucrările de amenajare detaliate în Devizul anexat la contractul nr.X/24.04.2004, iar prin Procesele verbale de predare-primire, date 10.05.2006, 20.06.2006 și 25.07.2006, se predau și se primesc de către beneficiar lucrările executate conform Devizului de lucrări în construcții pentru amenajare sediu .X din data de 10.03.2005, semnate și ștampilate de beneficiar și de prestatorul SC .X. SRL.

Potrivit celor de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere Procesul verbal de recepție și punere în funcțiune din data de 23.04.2004 și nici Procesul verbal din data de 21.09.2004 prin care se recepționează atât cantitativ, cât și calitativ lucrările de amenajare detaliate în Devizul anexat la Contractul de prestări servicii nr.X/24.04.2004.

Totodată, nu se poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform cărora cele trei procese verbale prezentate la Devizul de lucrări în construcții pentru amenajare sediu .X din data de 10.03.2005 nu sunt întocmite în conformitate cu prevederile OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, nefiind respectată titlatura de Proces verbal de recepție, Proces verbal de recepție provizorie sau Proces verbal de punere în funcțiune și modul de completare a acestora, întrucât aceste documente trebuiau analizate în funcție de cele înscrise și efectele produse ca urmare a întocmirii și semnării de către părțile implicate.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, organele de inspecție fiscală stabilesc caracterul juridic al proceselor verbale întocmite de contestatoare după natura dreptului și scopul urmărit prin emiterea

acestora și nu după sensul literal sau juridic al termenilor folosiți de contestatoare pentru denumirea respectivelor procese verbale.

În același sens este punctul de vedere al Direcției Generale Juridice exprimat prin adresa nr.X/07.10.2010 prin care se precizează *“În calificarea juridică a unui act, esențială este natura măsurilor dispuse prin conținutul său, și nu forma sau denumirea acestuia”*.

Conform celor de mai sus și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr.X/07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de -.X lei (virat în plus) aferent sumei de .X lei (.X. lei – X lei) reprezentând materialele, echipamentele și lucrările de construcții utilizate pentru lucrările de construcții la Hala 1 .X cu care a fost majorată valoarea imobilului și pentru care a fost calculată amortizare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate în prezenta decizie.**

4. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu valoarea rămasă neamortizată a imobilului Hala 1 .X, vândut, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului valorii rămase neamortizate a imobilului Hala 1 .X, vândut, în condițiile în care la cap.III B. pct.3 din prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru suma de .X lei reprezentând investiții efectuate la acest imobil în perioada 2003 – 2006, sumă ce influențează cuantumul valorii ramase neamortizate a imobilului în cauză.

Perioada verificată:2003 – 2006.

În fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată a imobilului Hala 1 .X în suma de .X. lei, ca urmare a vânzării în luna octombrie 2006 a acestui imobil pe motiv că vânzarea nu a fost efectuată prin unități specializate sau licitație organizată potrivit legii.

Prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cuantumul valorii rămase neamortizate, ce reprezintă cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, având în vedere că nu a fost stabilită corect valoarea investițiilor cu care se măsoară valoarea imobilului.

La reevaluare, organele de inspecție fiscală au recalculat valoarea rămasă neamortizată de la suma de X lei la suma de .X. lei și au constatat că valoarea rămasă neamortizată reprezintă cheltuielile nedeductibile fiscal pe motiv că vânzarea nu a fost efectuată prin unități specializate sau licitație organizată potrivit legii.

Prin contestație, societatea susține că valoarea rămasă neamortizată este în cuantum de .X. lei, mai mic decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală, pe considerentul că suma de .X. lei reprezintă investiții cu care se măsoară valoarea imobilului Hala 1 .X.

În drept, potrivit prevederilor art.24 (15) din Legea nr.571/2001 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. **Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii”***

Fata de prevederile legale de mai sus societatea nu aduce argumente în sensul ca valoarea ramasa neamortizata ca urmare a vanzarii imobilului Hala 1 .X nu reprezintă cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, argumentele prezentate se refera la cuantumul valorii ramasa neamortizata, respectiv la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit corect valoarea investitiilor cu care se majoreaza valoarea imobilului.

Pe cale de consecință, având în vedere că pentru suma de .X lei se impune reanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a cheltuielilor cu investitiile efectuate la imobilul Hala 1 .X pe perioada 2003 – 2006, la cap.III B. pct.3 din prezenta decizie, desființându-se Decizia de impunere nr.X/07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală se va desființa decizia de impunere contestată și pentru acest capăt de cerere având în vedere că suma de .X lei influențează calculul valorii rămase neamortizate pentru care societatea datorează impozitul pe profit aferent.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr.X/07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de -.X. lei (virat în plus) aferent sumei de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată ca urmare a vânzării imobilului Hala 1 .X**, urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor în sumă de .X lei, analizate la cap.III B. pct.3 din prezenta decizie, organele de inspectie fiscală să stabilească cuantumul valorii rămase neamortizată pentru care societatea datorează impozit pe profit .

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă contravalorii chiriilor spațiilor comerciale facturate de locatori, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare beneficiază de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, evidențiată în facturi fiscale emise pentru operațiuni de închiriere a spațiilor comerciale, în anul 2007, scutite fara drept de deducere conform prevederilor legale, în condițiile în care la contestație s-a prezentat un tabel cu notificări privind opțiunea de taxare a acestor operațiuni prin care data opțiunii este anterioară datei la care au fost depuse notificările.

Perioada verificată : 01.01.2007 – 31.12.2007.

În fapt, în anul 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii chiriilor facturate de locatori pentru spații comerciale pentru care a prezentat notificări depuse de aceștia în anul 2007 și în anul 2008, data de la care se optează pentru taxare fiind anterioară datei la care au fost depuse notificările.

Având în vedere data la care au fost depuse notificările, precum și faptul că pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acesteia, respectiv pct.38 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin HG nr.1579/19.12.2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că **operațiunea devine taxabilă de la data depunerii notificării respectiv din anii: 2007 și 2008 și nu anterior acestei date.**

Prin contestație, deși societatea contestă suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriilor facturate de locatori, dedusă în anul 2007, aduce argumente pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate și facturată de un număr de 17 locatori.

Ori, potrivit anexei 7 la Raportul de inspecție fiscală nr.X/04.03.2011 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă în anul 2007, se referă numai la un număr de 10 locatori care au facturat chirii, respectiv SC XXXXXX SRL.

Ca urmare, având în vedere suma contestată de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în anul 2007, organul de soluționare a contestației este investit să se pronunțe asupra acestei sume.

În drept, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriilor facturate de locatori, dedusă în perioada ianuarie – decembrie 2007, sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării[...]

*(2) Următoarele **operațiuni** sunt, de asemenea, **scutite de taxă**:*

[...]

*e) arendarea, concesiunea, **închirierea** și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3) și alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin.(2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

Potrivit formularului de notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, data de la care se optează pentru taxare trebuie să fie ulterioară depunerii notificării, conform punctului 4 care precizează:

“4. Data de la care se optează pentru taxare (trebuie să fie ulterioară depunerii notificării)”.

Începând cu 01.01.2008 pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.44/2004, precizează:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]”

Pe formularul de notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, la punctul 4 se precizează:

“4. Data de la care se optează pentru taxare”,
fără a se mai prevedea în mod expres că data de la care se optează pentru taxare trebuie să fie ulterioară depunerii notificării.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare la organul fiscal teritorial, astfel:

- pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, **taxarea se aplică de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare care trebuie să fie ulterioară depunerii notificării**

- și începând cu 01.01.2008 **taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.**

Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.

În cazul de față societatea contestatoare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) lit.e).

De asemenea, se reține că, pentru anul 2007, închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, **taxarea operațiunii aplicându-se la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.**

Din analiza tabelului prezentat de societatea în contestație și a documentelor anexate la dosarul cauzei, reiese că :

- SC X SRL a depus notificarea nr.X/02.04.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale situate în Aleea X nr.X, zona X, în suprafață de 35 mp și, respectiv 87 mp, în baza Contractului de închiriere nr.X/11.12.2006. Locatorul a emis facturi către SC .X .X. SRL pe perioada 01.01.2007 – 02.09.2007. Prin notificarea prezentată societatea precizează că a optat tacit pentru plata taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încă din octombrie 2005 și menține această opțiune în continuare, după aderarea la Uniunea Europeană;

- SC .X. SRL, potrivit tabelului prezentat în contestație, a depus notificarea nr..X./13.06.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.05.2006. Prin adresa nr..X./13.12.2010, Direcția generală a finanțelor publice a județului Cluj –

Activitatea de inspecție fiscală precizează că societatea comercială nu a fost verificată de către organele de specialitate;

- SC .X. SRL a depus notificarea nr..X./24.08.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din decembrie 2006. Faptul că societatea a depus notificarea mai sus menționată pentru operațiuni de închiriere spații comerciale SC .X .X. SRL, reiese din adresa nr.X/28.12.2010 a Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală.

- SC .X. SA, potrivit adresei X/20.12.2010 a Direcției generale coordonare inspecție fiscală din ANAF – Activitatea de inspecție fiscală, a depus notificarea nr..X./04.04.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din str. X nr.X, .X., județul .X., în baza Contractului X/21.12.2005 cu valabilitate 01.01.2006 - 31.12.2010, începând cu data de 21.12.2005. Notificarea este anexată în copie la dosarul cauzei. Din tabelul prezentat în contestație reiese că societatea a depus notificarea nr.X/20.06.2008 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere de la data de 09.11.2004;

- SC .X. SRL a depus notificarea nr..X./26.10.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.11.2006, notificarea fiind anexată în copie la dosarul cauzei;

- SC X SA, potrivit Procesului verbal nr..X./21.12.2010 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, a depus notificarea nr..X./27.08.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.01.2001. Societatea emis facturi fiscale către SC .X .X SRL pe perioada 01.01.2006 – 30.09.2008, pentru operațiuni de închiriere stabilite în baza Contractului nr.X/19.12.2005, în vigoare de la data de 15.01.2006;

- SC .X. X SRL, potrivit tabelului prezentat în contestație, a depus notificarea nr..X./29.11.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.03.2007. Prin adresa nr.X/24.12.2010, Direcția generală a finanțelor publice a județului X – Activitatea de inspecție fiscală precizează că societatea comercială nu a fost verificată de către organele de specialitate;

- SC .X. SRL a depus notificarea nr..X./03.03.2008 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din Șos. .X-.X nr.X, din luna august 2005, notificarea fiind anexată în copie la dosarul cauzei.

- SC .X X SRL (actuala SC .X. X X SRL) a depus notificarea nr..X./13.05.2008 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de

închiriere spații comerciale de la data de 01.04.2007, notificarea fiind anexată în copie la dosarul cauzei.

- SC .X. .X. SRL, potrivit Procesului verbal nr.X/30.12.2010 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, a fost verificată până la data de 30.09.2007 *“nefiind constatat faptul că societatea a tratat din punct de vedere al TVA veniturile realizate în urma închirierii unor bunuri mobile fără să opteze pentru taxarea acestora, conform art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*. Prin tabelul prezentat în contestație se menționează că această societate a depus notificarea nr..X./17.12.2007 cu opțiune de taxare de la data de 01.11.2007.

Față de cele prezentate mai sus rezultă că cei 10 locatori analizați au depus notificări în anul 2007 și în anul 2008 prin care au optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a spațiilor comerciale către SC .X .X. SRL, în principal, la o dată anterioară datei depunerii notificării.

Astfel, în nouă cazuri din cele 10 analizate notificările au fost depuse ulterior perioadei în care au fost emise facturi pentru operațiuni de închiriere, așa cum rezultă din anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală nr.X/04.03.2011, respectiv :

-SC X SRL a depus **notificarea nr.X/02.04.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere din octombrie 2005, pentru **facturi emise în perioada ianuarie-februarie 2007** :

-SC .X. SRL a depus **notificarea nr..X./13.06.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.05.2006, pentru **facturi emise în perioada ianuarie 2007 și martie 2007**;

- SC .X. SRL a depus **notificarea nr..X./24.08.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din decembrie 2006, pentru **facturi emise în perioada ianuarie –iulie 2007**;

- SC .X. SRL a depus **notificarea nr.X/26.10.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.11.2006, pentru **facturi emise în perioada februarie – septembrie 2007**;

- SC X SA a depus **notificarea nr..X./27.08.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.01.2001, pentru **facturi emise în perioada februarie – iulie 2007**;

- SC .X. CONSULT SRL a depus **notificarea nr..X./29.11.2007** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la

data de 01.03.2007, pentru **facturi emise în perioada februarie – octombrie 2007**;

- SC .X. SRL a depus **notificarea nr..X./03.03.2008** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din luna august 2005, pentru **facturi emise în perioada iulie-august 2007 și octombrie – decembrie 2007**;

- SC .X X SRL (actuala SC .X. X X SRL) a depus **notificarea nr..X./13.05.2008** prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale de la data de 01.04.2007, pentru **facturi emise în perioada iulie-decembrie 2007**;

- SC .X. .X. SRL a depus **notificarea nr..X./17.12.2007** cu opțiune de taxare de la data de 01.11.2007, pentru **facturi emise în luna noiembrie 2007**.

În ceea ce privește notificările înregistrate la organele teritoriale în anul 2007 și în anul 2008 prin care se optează pentru taxarea cu TVA a operațiunilor de închiriere facturate în anul 2007 se reține că notificările fiind depuse ulterior facturării operațiunilor, respectiv în anul 2007 și chiar în anul 2008, trebuie să se țină cont de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât **dreptul de a opta prin notificare ia naștere, subsecvent, la momentul efectuării operațiunilor de închiriere**. Astfel, se poate considera că regimul juridic al operațiunilor, inclusiv posibila notificare, este dată de norma legală în vigoare la data începerii operațiunii și nu la data propriu-zisă la care se face notificarea. Trebuie avut în vedere și faptul că în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) din Constituția României, republicată, legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile, deci nu se aplică, cu excepțiile menționate, retroactiv.

În acest sens este și opinia Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicată Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./06.11.2008 anexată la dosarul cauzei, care arată că *“depunerea cu întârziere a notificării prevăzute la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era.”*

Ca urmare, pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor emise de cei 9 locatori ce se regăsesc în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală, reprezentând contravaloare chirie, în perioada ianuarie –

decembrie 2007, societatea contestatoare **nu are drept de deducere întrucât nu face dovada deținerii notificării**, în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.38 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a adresei nr..X./10.06.2008, înregistrată la DGFPMB sub nr..X./11.06.2008, precum și a adresei nr..X./21.11.2007 a direcției de specialitate din cadrul MFP - Direcția de legislație în domeniul TVA, organul de soluționare a contestației reține că acestea se referă la operațiuni de vânzare de bunuri imobile și nu operațiuni de închiriere de bunuri imobile fiind incidente numai cazurilor în care au fost invocate, neputând fi generalizate la toate cazurile în speță.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă în anul 2007, în baza facturilor emise de SC .X. SA, se rețin următoarele:

Potrivit adresei nr.X/20.12.2010 a Direcției generale coordonare inspecție fiscală din ANAF – Activitatea de inspecție fiscală, SC .X. SA a depus notificarea nr..X./04.04.2007 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale din str.X X nr.1980, .X., județul .X., în baza Contractului X/21.12.2005 cu valabilitate 01.01.2006 - 31.12.2010, începând cu data de 21.12.2005. Notificarea este anexată în copie la dosarul cauzei.

Din tabelul prezentat în contestație reiese că această societate a depus notificarea nr.X/20.06.2008 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere de la data de 09.11.2004;

Din anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală nr.X/04.03.2011 reiese că SC .X. SA a emis facturi pentru operațiuni de închiriere a spațiilor

comerciale către SC .X .X SRL pe perioada ianuarie – iunie 2007, august-septembrie 2007 și noiembrie 2007.

Având în vedere notificarea nr..X./04.04.2007 prin care se optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere spații comerciale, așa cum este precizat în adresa nr.X/20.12.2010 a Direcției generale coordonare inspecție fiscală din ANAF și conform prevederilor legale mai sus invocate rezultă că **societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de închiriere pe perioada 01.01.2007 – 04.04.2007 însă, de la data depunerii notificării, respectiv 04.04.2007 - societatea beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, având în vedere cele prezentate în tabelul din contestație, SC .X. SA ar fi depus o altă notificare, respectiv notificarea nr.X/20.06.2008 prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere de la data de 09.11.2004, caz în care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe anul 2007, așa cum s-a analizat și pentru celelalte nouă cazuri.

Se reține că, organul de soluționare a contestației nu poate stabili cu certitudine care este notificarea depusă pentru operațiunile de închiriere a spațiilor comerciale către SC .X .X SRL, întrucât nu sunt prezentate la dosarul cauzei notificarea nr..X./20.06.2008, menționată în tabel, și nici contractul de închiriere cu societatea locatară, astfel că, nu poate stabili dacă societatea are sau nu drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Astfel, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cele

două notificări, precum și contractul/contractele de închiriere încheiate cu SC .X .X. SRL și, în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor de reparații la imobilul Hala 2 .X, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de materiale si servicii destinate lucrarilor de reparații și modernizări/investitii la imobilul Hala 2 .X, în condițiile în care argumentele prezentate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X/04.03.2011 nu sunt de natură să stabilească dacă aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificata: 01.01.2005 – 16 ianuarie 2006.

În fapt, prin Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru efectuarea de lucrări de modernizare și reparații la imobilul Hala 2 .X, în sensul dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, având în vedere că societatea a prezentat promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare din data de 15.11.2002.

Totodată, s-a dispus ca în situația în care lucrările efectuate cu bunurile și serviciile achiziționate nu îmbracă forma unei închirieri să se analizeze dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în funcție de natura lucrărilor efectuate, respectiv dacă acestea reprezintă reparații sau dacă reprezintă modernizări ce majorează valoarea imobilului și care se recuperează pe calea amortizării.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și echipamente în vederea executării lucrărilor de construcții la imobilul Hala 2 .X, întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv:

- până la data de 12.02.2007, dată la care SC .X .X. SRL a fost substituită de SC .X X SRL conform Antecontractului de vânzare-cumpărare al imobilului, nu a fost realizată recepția definitivă a lucrărilor efectuate asupra imobilului;
- SC .X .X. SRL nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparațiile și modernizarile efectuate asupra imobilului.

Contestatoarea susține că aceste constatări sunt eronate întrucât organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că pe perioada 2005 – 12.02.2007 imobilul a fost utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile, prevalându-se de condițiile de formă ale documentelor prezentate care atestă recepția modernizărilor și punerea în funcțiune a imobilului, iar în ceea ce privește constatarea conform căreia societatea nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparațiile și modernizarile efectuate asupra imobilului, aceasta susține că prețul de vânzare a fost realizat în regim normal de taxare prin aplicarea măsurilor de simplificare, astfel încât operațiunea a fost impozabilă.

În drept, potrivit art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus reiese că persoanele impozabile pot să exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Așa cum s-a analizat și la cap.III A pct.2 din prezenta decizie, pe perioada 01 anuarie 2005 – 16.01.2006, societatea avea drept de folosință a imobilului și efectuarea, pe cheltuiala sa, a lucrărilor de modernizare și reparații la imobilul Hala 2 .X în schimbul dreptului de folosință.

Ca urmare, se impunea analizarea, pe bază de documente, a achizițiilor de materiale și echipamente pentru executarea de lucrări de construcții la imobilul Hala 2 .X pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată, în sensul dacă acestea au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA pe motiv că nu a fost realizată recepția definitivă a lucrărilor efectuate asupra imobilului, aspect ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu s-au analizat documentele prezentate, respectiv contract de prestări servicii, facturi, deviz pentru lucrări de construcții și procese verbale de predare- primire pe considerentul că nu îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de OMFP nr.1850/2004, Anexa 2 - NOMENCLATORUL – modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, ce nu au regim special de inseriere și numerotare unde sunt menționate, respectiv Proces-verbal de recepție, Proces-verbal de recepție provizorie și Proces-verbal de punere in functiune. De asemenea, acest aspect nu poate fi reținut și din motivul că, în cazul lucrărilor de reparații și modernizări nu numai recepția finală face dovada efectuării acestora ci și recepția parțială.

Totodată, constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia SC .X .X. SRL nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparațiile și modernizarile asupra imobilului nu poate fi reținută având în vedere că, pe perioada ianuarie 2005 – 16.01.2006, potrivit Promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare din data de 15.11.2002 societatea era în drept să efectueze pe cheltuiala sa lucrări de modernizare și reparații la imobilul Hala 2 .X în schimbul dreptului de folosință, nefiind impusă recuperarea acestor cheltuieli. Constatarea se referă la sumele achitate de SC .X .X. SRL către SCPI .X. SA în baza Anrtecontractului de vânzare-cumpărare nr.X/16.01.2006 și a actelor adiționale la acesta reprezentând contravaloarea imobilului și a intervenit după data de 12.02.2007 ca urmare

a preluării locului debitorului de către SC .X X SRL, acesta urmând a efectua restituirea sumelor achitate de contestatoare.

Ca urmare, recuperarea contravalorii imobilului privește o perioadă ulterioară perioadei verificate, după data de 12.02.2007, și se referă la valoarea imobilului, valoare care nu cuprinde contravaloarea reparațiilor ci doar a modernizărilor efectuate.

Astfel, nu se reține constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea nu a recuperat cheltuielile efectuate cu reparația și modernizarea imobilului de la SC .X X SA și, pe cale de consecință, aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuielile trebuiau analizate conform celor prezentate în Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, așa cum s-a precizat și la cap.III A pct.2 din prezenta decizie, respectiv dacă reprezintă reparații ce se înregistrează pe cheltuieli curente și nu afectează prețul imobilului sau dacă reprezintă modernizări/investiții ce intră în categoria imobilizarilor în curs până la recepția parțială sau finală a lucrărilor care majorează valoarea imobilului, valoare ce se recuperează pe calea amortizării de la data punerii în funcțiune a acestuia.

Pe cale de consecință, dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor de materiale și echipamente pentru lucrări de reparații și modernizări la imobilul Hala 2 .X, efectuate în perioada ianuarie 2005 – 16.01.2006, se acordă în funcție de modul de utilizarea a acestora, respectiv dacă se justifică cu documente că achizițiile au fost efectuate pentru reparații sau modernizări la imobilul utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere că, la cap.III A pct.2 din prezenta decizie s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr..X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru cheltuielile cu reparațiile și modernizările efectuate la imobilul Hala 2 .X, pe aceeași perioadă, în vederea respectării precizărilor din Decizia nr..X./11.05.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, respectiv a reanalizării acestora dacă se încadrează în categoria reparațiilor sau în categoria modernizărilor pe baza documentelor prezentate de contestatoare, se reține ca necesară desființarea Deciziei de impunere nr..X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și echipamente efectuate pentru realizarea acestor lucrări la imobilul în cauză având în vedere că în situația în care

aceste lucrări au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile ca urmare a desfășurării activității societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizarea celor precizate la cap.III A pct.2 din prezenta decizie organele de inspecție fiscală să stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.

3. Referitor la suma de .X lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantumul stabilit în condițiile în care a fost desființată parțial decizia de impunere contestată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei au fost calculate în sarcina societății dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X lei.

Din cuantumul total al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X lei, din care pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei s-a respins contestația ca neîntemeiată, iar pentru suma de X lei s-a desființat Decizia de impunere nr..X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze taxa în funcție de cele menționate în prezenta decizie.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

ART.120

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

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, ce constituie bază de calcul pentru dobânzi/majorări și penalități de întârziere s-a desființat decizia de impunere contestată și având în vedere că organul de soluționare nu poate defalca cuantumul dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere aferente, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(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"* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **"11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/09.08.2010 și pentru suma de .X lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul accesoriilor datorate bugetului de stat în funcție și de cele constatate la reverificarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, analizată la cap.III A pct.2 din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1

din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de SC .X .X SRL din .X., împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC.X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ca neîntemeiată, pentru **suma de X lei**, reprezentând:

X lei TVA

X lei impozit pe profit, virat în plus.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr.F-MC.X./07.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru **suma de X lei**, reprezentând:

X lei TVA ;

X lei accesorii aferente TVA;

-X lei impozit pe profit stabilit ca fiind virat în plus,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL