



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



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

### DECIZIA NR..9../.2011

privind soluționarea contestației depusă de  
**SC .X. SA din .X. .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.**907111/29.04.2009**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./X/24.04.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907111/29.04.2009, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu sediul în .X. .X., Strada X nr.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X/1995 și având cod de înregistrare fiscală X.

Societatea contestă Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei** -impozit pe profit,
- .X. lei** -accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- .X. lei** -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009, respectiv 31.03.2009, conform semnăturii delegatului SC .X. SA de pe confirmarea de primire a adresei nr..X./26.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. de înaintare a titlului de creanță contestat și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X., Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv 21.04.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții publice, aplicată pe originalul contestației.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art. 207 și art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

**I.Prin contestația formulată, SC .X. SA** solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 și pe cale de consecință, anularea dispoziției de virare, la bugetul statului, a sumei de .X. lei reprezentând: impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, pentru **următoarele motive :**

1) **Referitor la programarea și desfășurarea inspecției fiscale, SC .X. SA** precizează :

1.1. Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală nu este cea cuprinsă în raportul de inspecție fiscală, aceasta fiind mult mai extinsă, depășindu-se perioada prevăzută de art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Controalele asupra societății au început încă din luna noiembrie 2007, când aceiași inspectorii au încheiat diferite acte de control în aceeași procedură iar în perioada desfășurării inspecției fiscale au fost efectuate controale încrucișate altele decât cele prezentate în raportul de inspecție fiscale, controale în urma cărora nu s-au constatat deficiențe.

1.2. Evidența financiar-contabilă este condusă conform reglementărilor legale în domeniu și constă într-un volum mare de documente având în vedere patrimoniul societății, numărul mare de clienți, furnizori și salariați.

Societatea susține că deși pe toată durata inspecției fiscale a pus la dispoziția inspectorilor fiscali toate documentele, aceștia au procedat la estimări fără a lua în considerare informațiile oferite. Mai mult, la sfârșitul inspecției fiscale au fost solicitate diferite note explicative cu volum mare de informații pentru care societatea nu a putut formula un răspuns într-o perioadă scurtă, informații care rezultau din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

1.3. Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale societatea nu a fost informată cu privire la constatări.

Societatea precizează că la încheierea inspecției fiscale a solicitat dreptul de a beneficia de asistență de specialitate și de a-și exprima punctul de vedere. Organul fiscal nu a acordat drepturile conferite, încălcând prevederile art.9, art.55, art.106 și art.107 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât la încheierea inspecției fiscale reprezentatul legal al societății nu se afla în localitate, SC .X. SA a solicitat prin adresele nr..X./19.03.2009, nr..X./25.03.2009 și nr.976/26.03.2009, stabilirea termenului pentru discuțiile finale, pentru exprimarea punctului de vedere și pentru a beneficia de asistență de specialitate.

Prin adresa nr..X./X/23.03.2009 înregistrată la SC .X. SA sub nr..X./26.03.2009 au fost « refuzate » toate solicitările iar în data de 31.03.2009 a fost ridicat de la poștă coletul cu documentele care conțin constatările inspecției fiscale. Ulterior, prin adresa nr..X./31.03.2009 societatea a primit răspuns la cele solicitate.

**1.4.** Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SA susține ca inspecția fiscală a avut ca scop stabilirea de sume suplimentare eronate iar inspectorii fiscali și-au exercitat în mod abuziv atribuțiile.

## **2) Referitor la constatările prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, SC .X. SA precizează :**

**2.1.** Inspecția fiscală a început în data de 04.03.2008 și nu la data de 03.04.2008, așa cum reiese din adresa nr..X./09.01.2008 a Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii –Activitatea de inspecție fiscală.

Inspecția fiscală a fost întreruptă în data de 23.05.2008 și reluată în data de 16.10.2008, conform adresei nr..X./10.10.2008 emisă de aceeași autoritate publică și a fost întreruptă fără a se anunța suspendarea controlului. Ulterior, inspecția fiscală a fost reluată în data de 15.01.2009 și a fost finalizată în data de 26.03.2009, dată la care au fost transmise prin poștă materialele documentare.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că perioada desfășurării inspecției fiscale a fost mai mare decât cea prezentată în raportul de inspecție fiscală, depășind durata de 3 luni, prevăzută de art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2.2.** La capitolul I, pct.9 din raportul de inspecție fiscală, referitor la Dispoziția de măsuri, societatea precizează ca inspectorii au solicitat explicații scrise pentru un număr de circa 3.000 de înregistrări în contul « 611 » indiferent de suma înregistrată.

SC .X. SA consideră un abuz această solicitare, atâta timp cât în documentele puse la dispoziție existau justificări cu privire la aceste înregistrări. Mai mult, notele explicative nu conțin numele persoanei în drept căreia i s-au solicitat explicații iar unele dintre acestea nu conțin datele persoanei căreia i s-au solicitat.

**2.3.** Referitor la cap. III, A, pct.5 lit.a) din raportul de inspecție fiscală, SC .X. SA precizează :

În perioada 2005-2008, societatea a înregistrat investiții în curs în valoare de .X. lei, investiții efectuate din credite bancare și din surse proprii pentru înființarea și modernizarea Complexului Hotelier .X., parte dintre acestea fiind recepționate în această perioadă, pentru dezvoltarea de noi activități.

Pe parcursul acestei perioade, o parte din investiții au fost puse în funcțiune, obținându-se venituri din activități de alimentație publică, hotelieră și sub formă de chirii, pe lângă activitatea de bază a societății.

Înregistrările în conturile de cheltuieli 611 « Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile » și 628 « Cheltuieli cu serviciile executate de terți » reprezintă cheltuieli aferente tuturor imobilizărilor corporale din patrimoniu și a tuturor activităților desfășurate de societate.

Aceste cheltuieli sunt repartizate pe centre de cost și pe obiective din patrimoniu, astfel : « Atelier de întreținere și reparații », « Sediul administrativ .X. », « Rampa de deșeuri », « Dispecerat str. X », « Întreținere Districte », « Sediul secundar .X. str.X », « Întreținere clădiri închiriate », « Clădiri str.X », « Complex Hotelier X ».

Pe tipuri de activități cheltuielile sunt repartizate astfel : « Activitatea de salubritate stradală », « Activitatea de colectare deșeuri menajere », « Administrare rampă deșeuri », « Activitatea de dezapezire drumuri naționale, municipale și județene », « Activități Complex Hotelier », « Alte activități ».

O parte din materialele consumabile care sunt stocabile se recepționează la magazia societății, se întocmește fișa de magazie (document nesolicitat de inspectorii fiscali) și se dau în consum pe baza bonului de consum.

Partea de materiale care nu se stochează intră pe cheltuielile directe la obiectivele sau activitățile pentru care au fost achiziționate, în baza bonului de consum.

Societatea susține că pentru aceste materiale care nu se stochează nu era obligatorie înregistrarea în conturile de stocuri conform prevederilor OMFP nr.306/2002 și OMFP nr.1752/2005, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Toate bonurile de consum, anexate la toate documentele de achiziție a materialelor nestocabile, sunt întocmite conform OMFP nr.1850/2004, la compartimentul financiar contabil, în două exemplare, din care un exemplar rămâne la acest compartiment iar un exemplar însoțește bonul respectiv, poartă semnătura gestionarului de sector sau activitate și se arhivează lângă documentul de achiziție al materialelor, care împreună stau la baza înregistrărilor pe cheltuieli prin corespondența conturilor 611« Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile »=401 « Furnizori».

Societatea susține că bonurile de consum care conțin specificația cu destinația materialelor respective nu au fost luate în considerare, iar copiile prezentate reprezintă exemplarul rămas la carnetul de bonuri.

Mai mult, pe lângă aceste documente justificative, la solicitarea organelor de inspecție fiscală au fost prezentate și situații centralizatoare pe obiectivele din patrimoniu, care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

Materiale la care se face referire constau în materiale folosite pentru întreținerea și reparația construcțiilor, curților interioare, alei și accesului la rampa de deșeuri, materiale folosite pentru întreținerea și repararea parcului auto, a recipientilor și a ghenelor de gunoi menajer.

De asemenea, obiectivul la care se face referire este Complexul .X., unde clădirile au suportat o modernizare și schimbare de destinație.

Partea de modernizare și investiții a fost înregistrată pe investiții în curs, ulterior fiind recepționată, iar partea de întreținere și reparații a fost înregistrată pe cheltuieli conform documentelor justificative prezentate.

Societatea susține că materialele consumate la acest obiectiv nu sunt de natura modernizărilor, ci reprezintă reparații la clădiri, utilaje și instalații existente, fiind materiale diferite față de cele care au făcut obiectul investițiilor.

Unele reparații au fost executate în regie proprie iar unele materiale au fost puse la dispoziția executanților cu care există contracte de lucrări și au facturat manopera. Partea de lucrări de întreținere și reparații a cuprins atât perioada în care s-au executat modernizări cât și perioada în care obiectivele au fost puse în funcțiune și s-au realizat venituri.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și la Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, potrivit căroră, investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

SC .X. SA menționează că pentru lucrările de modernizare înregistrate pe investiții a fost obținută autorizație de construcție. De asemenea, lucrările de modernizare au fost necesare pentru îmbunătățirea performanțelor de siguranță și exploatare a construcțiilor existente, inclusiv a instalațiilor existente, în scopul prelungirii duratei de exploatare prin aducerea acestora la nivelul cerințelor esențiale de calitate.

De asemenea, conform H.G. nr.2139/2004, cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații iar pentru modernizările efectuate au fost respectate prevederile art.24 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, cheltuielile de natura reparațiilor au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă conform cap. II, secțiunea 7 Reguli de evaluare, pct.93 și pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că deși au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative iar durata controlului a fost destul de lungă, aceștia au procedat la estimarea cheltuielilor de natura investițiilor stabilind în mod abuziv în sarcina societății un impozit suplimentar în suma de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

Mai mult, societatea nu se află în niciuna din situațiile în care se impune estimarea prevăzută de pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004. Astfel în situația considerării că anumite lucrări sunt de natura modernizărilor, organele de inspecție fiscală puteau să identifice exact pe baza documentelor puse la dispoziție de societate materialele și lucrările din facturi, contracte, bonurile de consum pe care sunt specificate obiectivul și centralizatorul cu repartizarea pe obiective, fără a proceda la estimarea acestora.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat calcule care nu reprezintă realitatea de fapt. Astfel, acestea nu au ținut cont de cheltuiala cu amortizarea așa zisei investiții, cu toate că s-au obținut venituri la obiectivul menționat. De asemenea, profitul impozabil și impozitul pe profit stabilit nu este calculat corect nici după estimare, neținându-se cont de modul de calcul al profitului impozabil în conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, ca fiind nedatorate.

**2.4.** Referitor la capitolul III, A, pct.5 lit.b) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, SC **.X. SA** precizează :

Organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contul 611 « Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile » și contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți ».

Aceste cheltuieli reprezintă piese auto și servicii de reparații efectuate la un număr de 15 autoutilaje achiziționate din Germania și Austria. Autoutilajele sunt de tipul second-hand și au necesitat reparații substanțiale și dotări cu echipamente specifice activității, lucrări care nu se puteau executa în țară. Pentru aceste lucrări există contracte și facturi externe care justifică realitatea operațiunii și înregistrarea lor în evidențele financiar contabile.

Societatea precizează că poate depune declarațiile conducătorilor auto care au transportat aceste autoutilaje.De asemenea, operațiunile sunt reale și corect înregistrate.

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente în sumă de **.X.**, ca fiind nedatorate.

**2.5.** Referitor la cap.III, A, pct.5, lit.c din cuprinsul raportului de inspecție fiscală :

Societatea contestă modul de calcul al profitului impozabil trimestrial pentru influențele care le au cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal, considerând că majorările de întârziere aferente au fost calculate eronat de către organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, SC **.X. SA** solicită anularea majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei**, ca fiind eronat calculate.

**2.6.** Referitor la Cap. III, A, pct.5 lit.d) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la estimarea bazei de impunere, determinând nivelul costurilor prin aplicarea coeficientului K stabilit pe baza datelor din situațiile financiare anuale raportând total cheltuieli de exploatare la total venituri din exploatare.

SC **.X. SA** susține că întrucât desfășoară activități diverse se impunea ca estimarea să se facă pe fiecare obiectiv și la sfârșitul perioadei (luna) în care s-au executat, s-au prestat lucrările, întrucât cu ajutorul contului 332 « Lucrări și servicii în curs de execuție » se ține evidența lucrărilor la sfârșitul perioadei, la cost de producție, și nu la sfârșitul exercițiului financiar așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală. Mai mult, unele dintre serviciile prestate în baza Situațiilor de lucrări se află înregistrate pe contul de regularizări 471 « Cheltuieli în avans » neafectând costurile, fapt pentru care nu se impunea înregistrarea lor în contul 332 « Lucrări și servicii în curs de execuție. »

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită anularea accesoriilor calculate de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**, ca fiind eronat calculate.

**2.7. Referitor la cap. III, A, pct.5, lit.e) din raportul de inspecție fiscală**, societatea consideră că în mod eronat la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2005, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe de calcul a impozitului în sumă de **.X. lei** pentru care au fost calculate accesorii pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005, în sumă de **.X. lei**, întrucât impozitul calculat, înregistrat și declarat de societate este corect. În susținerea celor precizate, SC **.X. SA** menționează că anexează modul de calcul, balanța de verificare pe luna iunie 2005 și declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferente lunilor martie 2005 și iunie 2005.

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită anularea accesoriilor în sumă de **.X. lei** ca fiind eronat calculate de organele de inspecție fiscală.

**2.8. Referitor la Cap. III, A, pct.5, lit.f) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală,** societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a inclus anticipat pe costuri de exploatare suma de .X. lei din facturile nr..X./01.07.2005, nr..X./01.07.2005 și nr..X./01.07.2005 emise de SC .X. .X. SRL reprezentând contravaloarea serviciilor de dezăpezire, întrucât prestarea de servicii menționată mai sus a fost efectuată anterior datei de 01.07.2005, organele de inspecție fiscală considerând în mod eronat că acestea au fost efectuate în luna iulie 2005. Mai mult, dezăpezirea a fost efectuată în lunile de iarnă, furnizorul facturând cu întârziere serviciile prestate.

Față de cele mai sus precizate, societatea consideră că nu datorează accesorii în sumă de .X. lei, calculate pentru neplata impozitului pe profit în sumă de .X. lei pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005, fapt pentru care solicită anularea acestora.

**2.9. Referitor la cap. III, A, pct.5, lit.g) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală,** societatea precizează :

În luna mai 2005, SC .X. SA a achiziționat imobile de la SC .X. SA cu acordul BCR .X., în baza contractului din 13.05.2005 în valoare de X lei, pentru care s-a întocmit factura nr..X.(.X.)/15.05.2005. În anexa la factură au fost desfășurate imobilele conform extrasului CF nr..X./N în care s-au făcut înscrieri începând cu anul 1968, perioadă în care se înscriau în CF toate investițiile indiferent că erau de natura utilajelor și instalațiilor. Astfel, figurau în CF bunuri reprezentând instalații reglare gaz, diferite stații chimice, rezervoare de apă și combustibili, posturi de transformare, puncte termice, cântare basculă, bunuri care nu reprezintă construcții așa cum prevede HG nr.2139/2004.

Pentru a departaja utilajele și instalațiile aferente imobilului menționat, cele două părți implicate în tranzacție au stabilit de comun acord valoarea acestora și ca atare s-a procedat la stornarea facturii inițiale nr..X.(.X.)/15.05.2005 prin factura nr..X./01.11.2007 și refacturarea lor cu factura nr..X./01.11.2007.

După departajarea acestor active și constatarea stării de fapt a imobilelor respective, societatea a solicitat de la un evaluator autorizat, întocmirea unui Raport de evaluare a imobilelor existente și bunurilor de natura utilajelor și instalațiilor existente la locația respectivă în vederea stabilirii valorii bunurilor respective, iar după finalizarea investițiilor să se facă o nouă înscriere în CF a imobilelor existente pe noua configurare și destinație. În baza raportului au fost stabilite aceleași valori. Factura a fost înregistrată în evidența contabilă așa cum susțin și organele de inspecție fiscală în baza recepției defalcată pe grupe de imobilizări corporale. Grupa de utilaje și instalații a fost înregistrată în contul 213.01.1 « Utilaje instalații .X. » iar începând cu luna decembrie 2007 a fost înregistrată amortizarea conform HG nr.2139/2004.



Societatea precizează că utilajele și instalațiile respective funcționează și au fost închiriate SC .X. SA și SC .X. INTERNATIONAL SRL unde funcționează fosta Fabrică de X și X.

SC .X. SA a cuprins în evidența contabilă într-o singură poziție « Utilaje instalații X », având în vedere că la această grupă s-a stabilit aceeași durată de amortizare de 8 ani.

Cheltuielile au fost efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, așa cum se prevede la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Concomitent cu înregistrarea pe cheltuieli a amortizărilor acestor utilaje și instalații, au fost diminuate cheltuielile cu amortizările aferente celorlalte grupe de imobilizări prin modificarea valorilor de achiziție.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare cele menționate mai sus, fapt pentru care în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu amortizarea acestor utilaje și instalații în sumă de .X. lei ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, ca fiind nedatorate.

**2.10.** Referitor la cap. III, A, pct.5, lit.h) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea menționează :

În contractul de închiriere nr..X./02.05.2007 încheiat cu SC .X. PROD SRL, au fost închiriate doar clădirile menționate la pozițiile C1, C31 și C32 din extrasul CF în suprafață de .X. mp, reprezentând 58 % din suprafața construită de 19.100 mp.

Facturarea utilităților s-a efectuat în procentul menționat. Astfel din totalul cheltuielilor cu utilitățile aferente imobilului din X. .X., str. X, nr.X în sumă totală de .X. lei au fost refacturate către SC .X. PROD SRL utilități în sumă de .X. lei reprezentând 58% din total utilități.

Cheltuielile înregistrate sunt deductibile și au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus precizate, societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de .X. lei drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și în mod eronat au determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** și au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, solicitând anularea acestor obligații fiscale.

**2.11.** Referitor la cap. III, A, pct.5, lit.i) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea precizează :

Obiectul contractului de închiriere nr..X./02.04.2007 încheiat cu SC .X. PROD SRL îl constituie imobilul situat în strada X nr.X, mijloc fix existent în patrimoniul societății.

Întrucât imobilele îndeplinesc condițiile de mijloc fix amortizabil, prevăzute la art.24 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că și cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei este deductibilă la calculul profitului impozabil, fapt pentru care în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal amortizarea și au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de cele mai sus precizate, SC .X. SA solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei**.

**2.12.** Referitor la cap. III, A, pct.5, lit.j) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea susține că impozitul pe profit recalculat nu este corect întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate influențele stabilite. Ca urmare, SC .X. SA solicită recalcularea impozitului pe profit datorat și anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei**.

**2.13.** Cu privire la constatările menționate la cap. III, A, pct.5 lit.a) – j) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de calcularea profitului impozabil conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, art.19 alin.1 din Codul fiscal prevede și anumite cheltuieli cu deductibilitate limitată, cum ar fi de exemplu cheltuielile de protocol și de sponsorizare, fapt ce impune recalcularea impozitului pe profit calculat de societate cu influențele stabilite de organele de inspecție fiscală.

SC .X. SA menționează că a avut și perioade în care a achitat în plus impozitul datorat, astfel că nici calculul accesoriilor nu a fost efectuat corect.

Drept urmare a celor mai sus precizate, societatea solicită anularea în totalitate a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și a accesoriilor aferente în sumă de **.X. lei**.

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar :**

**2.14.** Referitor la cap. III, B, pct.5 lit.a) din raportul de inspecție fiscală, societatea precizează :

Întrucât contractul de vânzare-cumpărare fn din data de 13.05.2005 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SA nu prevedea valoarea utilajelor și

instalațiilor existente în imobilul situat în .X. .X., strada X nr.X, atât furnizorul cât și beneficiarul tranzacției în noiembrie 2007, de comun acord au stabilit valoarea contractului defalcată pe :clădiri, terenuri, utilaje și instalații. Astfel, societatea susține că furnizorul a procedat corect la stornarea facturii inițiale și refacturarea obiectivului cuprins în contractul menționat pe destinații reale. Prin emiterea facturii nr..X./15.05.2005, furnizorul a înscris la rubrica taxă pe valoarea adăugată suma de .X. lei fără a înscris mențiunea « taxare inversă » înregistrând în evidența contabilă, în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA suma respectivă.

Ulterior , furnizorul prin factura nr..X./01.11.2007 cu TVA în sumă de .X. a stornat factura emisă inițial și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 cu TVA în sumă de .X. lei aferentă utilajelor și instalațiilor în sumă de X lei, iar pentru diferența de .X. lei, reprezentând clădiri și teren furnizorul a aplicat « taxarea inversă ».

Societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care a emis dispoziție de măsuri, întrucât potrivit art.160 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.82 alin.8 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, societatea are obligația stornării taxei deductibile și efectuării înregistrării contabile 4426=4427 în luna în care s-a încheiat actul de inspecție fiscală, respectiv martie 2009.

De asemenea, susține că și în cazul în care TVA în sumă de .X. lei ar trebui cuprinsă în decontul lunii martie 2009 societatea nu ar datora accesorii. Mai mult, având în vedere că societatea a procedat corect la aplicarea măsurilor de simplificare prin înregistrarea facturilor din 01.11.2007, aceasta susține că nu trebuie să regularizeze taxa deductibilă în decontul lunii martie 2009 și ca atare nici în acest caz nu datorează accesorii.

Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SA solicită anularea accesoriilor calculate în anexele nr.74 și nr.75 la raportul de inspecție fiscală ca fiind nedatorate.

**2.15, 2.16, 2.17.** Referitor la cap. III, B, pct.5, lit.b, lit.c) și lit.d) din raportul de inspecție fiscală, societatea contestă modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, prezentate în anexele nr.74 și nr.75 la raportul de inspecție fiscală și solicită recalcularea acestora întrucât acestea nu s-au efectuat distinct pe fiecare constatare, astfel că nu se pot departaja sumele de plată pentru această constatare.

**2.18.** Referitor la cap. III, B, pct.5 lit.e) din raportul de inspecție fiscală, societatea precizează că facturile în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile de protocol nu conțineau toate taxă pe valoarea adăugată iar organele de

inspecție fiscală nu au analizat fiecare document și înregistrare pentru a constata taxa pe valoarea adăugată dedusă la aceste achiziții.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente, solicitând anularea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și a accesoriilor aferente, calculate în anexele nr.74 și nr.75 la raportul de inspecție fiscală.

**2.19.** Referitor la cap. III, B, pct.5, lit.f) din raportul de inspecție fiscală, societatea susține că în mod corect a procedat la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere că pe factura nr..X..X./09.08.2006 emisă de SC .X. COMPANY SRL .X., în valoare de .X. lei era înscrisă mențiunea „TVA inclus”, astfel că nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și nici accesoriile aferente, fapt pentru care SC .X. SA solicită anularea lor.

**2.20.** Referitor la cap. III, B, pct.5, lit.g) din raportul de inspecție fiscală, societatea precizează că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, fapt pentru care se datorează accesorii dar nu în cuantumul stabilit.

Societatea contestă modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, prezentate în anexele nr.74 și nr.75 la raportul de inspecție fiscală și solicită recalcularea acestora, întrucât acesta nu a fost efectuat distinct pe fiecare constatare, astfel că nu se pot departaja sumele de plată pentru această constatare.

**2.21.** Referitor la cap. III, B, pct.5, lit.h) din raportul de inspecție fiscală, societatea menționează că modul de facturare și înregistrare a veniturilor și cheltuielilor a fost prezentat și la pct.2.10 din contestație.

Societatea susține că nu au fost încălcate prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât cheltuielile cu utilitățile din facturile de achiziție au fost refacturate în totalitate.

Față de cele mai sus precizate, SC .X. SA susține că în mod eronat a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente, calculate cumulativ la toate constatările, și că nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii aferente.

**2.22.** Referitor la cap. III, B, pct.5, lit.i) din raportul de inspecție fiscală, societatea susține că ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă clădirilor închiriate s-a efectuat în mod eronat având în vedere că valorile de intrare sunt cele din factura nr..X./01.11.2007. În susținerea celor menționate, SC .X. SA prezintă calculul ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

În raport de acest mod de calcul , societatea susține că taxa pe valoarea adăugată pentru care avea obligația ajustării este în sumă de X lei și nu de .X. lei cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Față de cele mai sus precizate, SC .X. SA solicită anularea diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei, calculată suplimentar de organele de inspecție fiscală precum și a majorărilor de întârziere aferente.

**2.23.** Referitor la Cap.III, B, pct.5, lit.j) din raportul de inspecție fiscală, societatea precizează că potrivit prevederilor art.160 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.82 alin.8 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea are obligația stornării taxei deductibile și efectuării înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă”=4427 “TVA colectată” în luna încheierii actului, respectiv în luna martie 2009.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, fapt pentru care solicită anularea acestora.

Pentru deficiențele consemnate la cap. III, lit. B, pct.5a – pct.5j, ca urmare a sumelor contestate, SC .X. SA solicită anularea accesoriilor în cuantum de .X. lei.

De asemenea, societatea contestă suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentar stabilită în mod eronat de către organele de inspecție fiscală și acceptă ca TVA suplimentar datorat suma de X lei.

Urmare a celor precizate, societatea solicită acceptarea contestației, având în vedere modul în care a început, s-a desfășurat și s-a încheiat inspecția fiscală , a erorilor de calcul la impozitele și taxele stabilite precum și a accesoriilor calculate, desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 cu referire la impozitul pe profit cu accesoriile aferente și la taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente, pentru sumele contestate, precum și recalcularea accesoriilor la diferențele stabilite corect de organele de inspecție fiscală.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009**, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. –Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de determinare, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat al statului.

a) Impozit pe profit

**Perioada supusă verificării: 01.01.2005-30.09.2008**

**a)** Potrivit datelor din bilanțul întocmit de SC .X. SA la 31.12.2005, aceasta deținea în patrimoniu la data de 01.01.2005 construcții (clădiri) în valoare totală de X lei. Conform balanței de verificare încheiată la 30.09.2008, valoarea construcțiilor existente în patrimoniu la data de 30.09.2008 este de X lei.

Creșterea valorii construcțiilor evidențiate în perioada 01.01.2005-30.09.2008 a fost determinată de: achiziții de clădiri efectuate de societate, reevaluarea contabilă efectuată în luna decembrie 2007, transferul efectuat în luna decembrie 2007, a sumei de X lei din contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, ca urmare a recepționării unor investiții efectuate la clădiri.

În perioada 2005-septembrie 2008, SC .X. SA a înregistrat în debitul contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” suma de .X. lei, reprezentând investiții efectuate la unele clădiri aflate în proprietatea sa.

Totodată, în perioada ianuarie 2005- septembrie 2008, SC .X. SA a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu reparații efectuate la clădiri în sumă totală de .X. lei, din care:

-X lei reprezintă contravaloarea materialelor de construcții achiziționate, înregistrate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”;

-X lei reprezintă contravaloarea lucrărilor de construcții facturate de terți, înregistrate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”;

-X lei reprezintă contravaloarea lucrărilor de construcții facturate de terți, înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că s-au produs abateri de la normele legale, ce au implicații fiscale, întrucât societatea nu a efectuat o departajare și o evidențiere corespunzătoare a cheltuielilor efectuate în funcție de natura acestora:reparații și investiții.

**a1)** Cu privire la înregistrările efectuate în contul 611 „ Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în baza unor facturi reprezentând achiziții de bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat :

În perioada verificată societatea a înregistrat în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” contravaloarea facturilor (din anexa 1) reprezentând achiziții de bunuri (materiale de construcții) în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a respectat prevederile Cap.5 din Anexa nr.1 la OMFP nr.306/2002 și ale Cap. 7 din Anexa nr.1 la OMFP nr.1752/2005, întrucât nu a evidențiat existența și mișcarea bunurilor în contul corespunzător de stocuri (302 „Materiale consumabile”), înregistrând contravaloarea acestora, cu ocazia achiziției, direct într-un cont de cheltuieli (611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”).

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a condus contabilitatea analitică de gestiune a bunurilor respective în conformitate cu prevederile art.1 alin.1 și ale art.12 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

Astfel, pentru perioada 01.09.2006-30.09.2008 societatea nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală:

- notele de intrare recepție și constatare de diferențe, ca documente justificative de încărcare în gestiune și de înregistrare în contabilitate, conform Anexei nr.2 la OMFP nr.1850/2004;

- fișe de magazie pentru materiale, ca documente de evidență la locul de depozitare a intrărilor, ieșirilor și stocurilor bunurilor și ca sursă de informații pentru controlul operativ curent și contabil al stocurilor de valori materiale;

- pentru o parte din bunuri, deși nu erau evidențiate în gestiune, nici în evidența tehnic-operativă și nici în cea contabilă, societatea a prezentat bonuri de consum care nu au fost completate cu toate informațiile minime obligatorii prevăzute în Anexa nr.2 la OMFP nr.1850/2004.

Întrucât, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea nu a fost în măsură să probeze existența faptică, în vreo gestiune, a bunurilor a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 611 și nu a prezentat documente, respectiv fișe de magazie, bonuri de consum, fișe limite de consum, etc, au fost solicitate explicații scrise reprezentantului legal al societății prin Nota explicativă nr.1567/14.05.2008.

Având în vedere că din cele precizate de societate, organele de inspecție fiscală nu au putut determina starea de fapt fiscală prin Dispoziția nr.X/23.05.2008 s-a dispus în sarcina societății măsura întreprinderii demersurilor necesare în vederea întocmirii evidențelor care să reflecte operațiunile efectuate astfel încât să rezulte cu claritate circuitul și destinația bunurilor a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 611.

Întrucât societatea nu a dus la îndeplinire măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin dispoziția sus menționată, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.105 alin.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**a2)** cu privire la înregistrările efectuate în conturile 611 „ Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în baza unor facturi reprezentând achiziții de servicii (lucrări de construcții), organele de inspecție fiscală au constatat:

În perioada verificată societatea a înregistrat în conturile 611 „ Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” contravaloarea facturilor emise de terți (redate în anexele nr.8 și nr.9)

reprezentând servicii (lucrări de construcții) în cuantum total de X lei, respectiv X lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea nu a prezentat integral materialul documentar aferent serviciilor în cauză, în acest sens fiind solicitate explicații reprezentantului legal prin Nota explicativă nr.X/02.03.2009.

În data de 06.03.2009, prin răspunsul formulat, administratorul societății a precizat: „*cu toți beneficiarii cu care am încheiat contracte și situații de lucrări, care sunt la bancă și o parte la D.N.A Tg. .X., ocazie cu care vă rugăm să ne dați un termen de aproximativ 20 de zile suplimentar pentru a le putea recupera și prezenta organului. Menționăm că toți beneficiarii sunt recunoscuți de către noi și lucrările au fost efectuate conform contractelor, acest lucru se poate vedea concret la fața locului.*”

Până la finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au putut clarifica aspectele vizând înregistrarea serviciilor respective în conturile mai sus menționate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au întreprins demersuri menite a identifica anumite elemente care să conducă la o departajare a cheltuielilor evidențiate în conturile 611 „Cheltuieli cu întreținerea și utilajele” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

În acest sens a fost solicitat control încrucișat la SC .X. SRL din .X. .X. (principalul antreprenor), s-au făcut vizite pe teren la diferite construcții aflate în patrimoniu, s-a discutat cu persoane implicate în activitatea societății, fiind solicitată întocmirea de evidențe din care să rezulte cu claritate circuitul și destinația bunurilor a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, efectuându-se inclusiv analiza documentelor prezentate de societate.

În urma demersurilor efectuate au rezultat următoarele aspecte:

-societatea nu a prezentat evidențele solicitate, fiind sancționată contravențional;

-controlul încrucișat nu a putut fi efectuat de către organul fiscal competent, întrucât nu au fost puse la dispoziția organului de control documentele solicitate;

-cu ocazia deplasărilor pe teren la locația din .X. .X., str. Ghe. .X./, nr.X./, s-a concluzionat că o serie de clădiri au altă utilizare, destinație decât cea specificată în Anexa la factura nr..X. (.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA cu ocazia vânzării către SC .X. SA a unor bunuri imobile – teren și clădiri – în valoare de X lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare FN/13.05.2005.

Având în vedere aspectele mai sus precizate, înregistrările contabile efectuate de societate în conturile de imobilizări 212 „Construcții” și 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” precum și Procesul verbal de punere în funcțiune încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL din .X. .X.,



organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, la o parte din clădirile achiziționate de la SC .X. SA s-au efectuat investiții, identificarea lor efectuându-se potrivit declarațiilor reprezentantului societății astfel:

-în 70% din clădirea specificată la poziția C1 „Clădire sediu administrativ și confecții mănuși” din Anexa la factura nr..X. (.X.)/15.05.2005 a fost amenajat Hotelul .X.;

-în clădirea specificată la poziția C31 „ Hala argasatorie” din anexa mai sus menționată au fost amenajate două restaurante (Restaurant .X., Restaurant X X .X.) și o sală de conferințe;

-în clădirea specificată la poziția C32 „ Hală de producție” au fost amenajate două restaurante (Restaurant .X., Restaurant X) și o sală de expoziții;

-în clădirile specificate la pozițiile: C6, C8 „ Șopron, depozit piei crude” și C26 „ Șopron” se află în curs de amenajare o bază de agrement și piscină.

Analizând contractele prezentate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-contractul nr.X/15.09.2005 încheiat între SC .X. SA și SC X &CO SRL (executant), în valoare de X lei are ca obiect „...lucrări de reparații și igienizare la sediul din strada Furnicilor, nr.2...”;

-contractul nr.X/12.09.2009 încheiat între SC .X. SA și SC XCONSTRUCT SRL, în valoare de X lei, potrivit căruia „*executantul se obliga să execute pentru beneficiar următoarea lucrare*” , fără să se precizeze lucrarea ce urma a fi executată;

-contractul nr.X/25.10.2005, încheiat cu SC X SRL, având ca obiect „*lucrări de reparație și amenajare investiție str. Gh. .X./ nr. 231 ...*”. Nu se precizează valoarea contractului.

-contractul nr.X/28.02.2006 , încheiat cu SC X SRL, în valoare de X lei plus TVA , (din care suma de X lei a fost înregistrată în contul 611 iar suma de X lei a fost înregistrată în contul 628), având ca obiect „...*lucrări de construcții la complexul hotelier din str. X...* ”.

-contractul nr.4.X./31.08.2006 încheiat cu SC X SRL, în valoare de X lei, având ca obiect „*lucrări de reparații la sediul din str. Furnicilor nr.2...* ”;

-contractul nr.X/01.09.2006 încheiat cu SC X SRL, în valoare de X lei, având ca obiect „*lucrări de reparații instalații sanitare la sediul din strada Furnicilor*”;

-contractul nr.X/12.07.2007 încheiat cu SC X SRL în valoare de 80.000 lei, având ca obiect „*lucrări de reparații la .X. din complexul X*”;

-contractele nr.X/15.02.2007 în valoare de X lei și nr..X./21.02.2007 în valoare de X lei, având ca obiect „ *lucrări de construcții și reparații la .X. din complexul X*”;

-contractul nr..X./28.02.2007 încheiat cu SC .X. SRL, având ca obiect „ *...lucrări de construcții și reparații la complexul .X....*”. Nu se precizează valoarea contractului;

-contractul nr..X./26.01.2006 încheiat cu SC .X. IMPORT EXPORT SRL, în valoare de .X. EUR plus TVA, având ca obiect „*următoarele categorii de lucrări conform devizului generalizat anexat: perete cortină și placări din material compozit*”;

-contractul FN /10.11.2006 încheiat cu SC .X. SRL în valoare de .X. lei plus TVA, prin care „*prestatorul se obliga să confecționeze 12 buc panou de gard cu medalion din fier forjat... și o poartă pietonală...*”;

-contractul nr..X./13.12.200 încheiat cu SC .X./ SRL, având ca obiect „*... pregătirea și amenajarea pardoselelor apartamentelor, cu mocheta și accesoriile aferente...la imobilul din loc. Tg. .X., str. Gh. .X./ nr.X./, sub denumirea de Hotel .X.*”;

-contractul nr..X./13.12.2006 încheiat cu SC .X./ SRL, având ca obiect „*...pregătirea și amenajarea apartamentelor cu sisteme și serviciile și accesoriile aferente, pentru perdele și draperii.... la imobilul din loc. Tg. .X., str. Gh. .X./ nr.X./, sub denumirea de Hotel .X.*”;

-contractul nr.18/01.02.2007 încheiat cu SC .X.L IMPEX SRL în valoare de 10.000 lei plus TVA, prin care „*prestatorul se obliga să execute lucrări de construcții*”;

-contractul nr.X/3/29.10.2007 încheiat cu SC .X. SRL, în valoare de .X. EUR (din care X lei au fost înregistrați în contul 628), având ca obiect „*furnizarea și montarea unei instalații de climatizare...*”.

-contractul nr.X/2008 încheiat cu SC .X. SRL în valoare de X lei plus TVA prin care „*consultantul se obliga să asigure beneficiarului servicii de consultanță tehnică de specialitate pentru lucrările din anexa nr.1 la contract...*”;

-contractul nr.X/18.01.2008 încheiat cu SC X SRL în valoare de X EUR prin care „*vânzătorul se obliga să cumpere bunurile înscrise în anexa nr.1 la contract-echipamente de bucătărie și accesorii...*”;

-contractul nr.X/07.01.2008 încheiat cu SC X SRL în valoare de X lei (din care X lei înregistrați în contul 628), având ca obiect „*prestări lucrări de construcții (amenajări, construcții, reparații, etc.)*”;

-contractul nr.X/27.05.2008 încheiat cu SC X SRL în valoare de X lei plus TVA având ca obiect „*proiectare și execuție instalații, loc. Tg. .X., str. Depozitelor nr.24*”.

Astfel, s-a constatat că în unele contracte, la „obiectul contractului” figurează denumirea generică de „lucrări de reparații”, în altele figurează „lucrări de construcții” dar există și contracte în care este prevăzut „lucrări de construcții și reparații”, însă în niciunul din cazuri lucrările nu sunt detaliate și nu există alte elemente din care să rezulte dacă, în sensul prevederilor pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2001 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe lucrările în cauză reprezintă reparații sau investiții.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Anexei nr.2 la Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare, lucrările de construcții sunt definite drept:

*„...Operațiunile specifice prin care:*

*-se realizează construcții de orice fel – civile, industriale, agrozootehnice, edilitare subterane și aeriene, căi de comunicații, lucrări inginerești, de artă, etc.;*

*-se desființează astfel de construcții prin demolare, dezmembrare, dinamitare, etc”*,

și că nu există o definiție în actul respectiv a lucrărilor de reparații.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că principala locație de realizare a lucrărilor, prevăzute în contracte, este .X. .X., str. Gheorghe .X./ nr.X./ (Complex Hotelier .X.), altă locație fiind .X. .X., str. Furnicii nr. 2 (sediul social al SC .X. SRL) , însă există și contracte în care nu este prevăzut obiectivul sau locul de realizare a lucrărilor.

Totodată, în cazul unor contracte, există facturi înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” dar există și facturi, vizând aceleași contracte, înregistrate direct pe cheltuieli, în conturile 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” sau 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți și pentru care societatea nu a putut prezenta situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte criteriile avute în vedere pentru departajarea lucrărilor respective.

Mai mult, analizând situațiile de lucrări prezentate în timpul inspecției fiscale s-a constatat că acestea nu conțin elemente pentru a se putea stabili dacă, potrivit prevederilor pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004, lucrările în cauză se încadrează în categoria lucrărilor de reparații sau a investițiilor.

Astfel, din cele înscrise în situațiile de lucrări prezentate organelor de inspecție fiscală, nu s-a putut stabili dacă lucrările respective au avut ca scop restabilirea stării inițiale a clădirilor sau ale unor părți componente ale acestora sau au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, conducând la obținerea de beneficii economice viitoare, astfel încât să se poată face departajare, în conformitate cu prevederile pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004, în cheltuieli de reparații sau investiții.

În răspunsul dat la întrebarea nr.1 din Nota explicativă nr.1567/14.05.2008, deși reprezentantul legal al SC .X. SA a precizat că *„patrimoniul societății este compus dintr-un număr mare de clădiri, terenuri, mijloace de transport, utilaje și instalații. Unele dintre ele au fost preluate iar altele achiziționate, într-o avansată stare de degradare și au necesitat un volum mare de reparații...”*, societatea nu a putut prezenta, pentru a argumenta susținerea , documente care să ateste starea de fapt a clădirilor ori a unor componente ale acestora înaintea începerii lucrărilor efectuate, care să impună necesitatea efectuării unor lucrări de reparații pentru

restabilirea parametrilor inițiali ai clădirilor sau alte documente care să motiveze încadrarea lucrărilor în cauză în categoria de reparații.

Analizând cele înscrise în situațiile de lucrări prezentate organelor de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

-în unele cazuri, aceleași categorii de lucrări figurează atât în situațiile de lucrări a căror contravaloare a fost înregistrată direct în conturi de cheltuieli (în conturile 611 și 628) cât și în situațiile de lucrări a căror contravaloare a fost înregistrată de societate în contul 231 „Imobilizări în curs de execuție”.

-există neconcordanțe între cele înscrise în facturi și contracte, pe de o parte, și cele înscrise în situațiile de lucrări corespunzătoare, pe de altă parte.

Întrucât în timpul inspecției fiscale nu s-a putut realiza pe bază de documente și evidențe ale societății localizarea sumelor înregistrate în conturile 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” pe cele două categorii de cheltuieli, respectiv, reparații și investiții, organele de inspecție fiscală au procedat în baza art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG nr.44/2004, la departajarea acestor sume, recalculându-se baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit pentru perioada ianuarie-septembrie 2008, redimensionându-se cheltuielile de exploatare (deductibile la calculul profitului impozabil) prin eliminarea părții de cheltuieli cu investițiile din conturile 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, utilizându-se drept criteriu, în acest sens, suprafața construită a clădirilor evidențiate în patrimoniul societății.

Urmare a acestei departajări, au rezultate următoarele:

|  |         |
|--|---------|
| -total sume înregistrate în conturile 611 și 628 | .X. lei |
| -sume aferente investițiilor                     | X lei   |
| -sume aferente reparațiilor                      | X lei   |
| -profit impozabil stabilit suplimentar           | X lei   |
| -impozit pe profit aferent                       | .X. lei |

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele ce revin investițiilor trebuie înregistrate în conturile corespunzătoare de imobilizări, cu posibilitatea recuperării acestora din punct de vedere fiscale prin deducerea amortizării în conformitate cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; pentru perioada scursă de la data înregistrării în contabilitate a recepției (decembrie 2007) sumele reprezentând echivalentul amortizării investițiilor respective nu au fost luate în calcul drept cheltuieli deductibile la recalcularea profitului impozabil motivat de faptul că bunurile respective nu au concurat la obținerea de venituri impozabile, situație în care nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibile cheltuielile respective.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2005-martie 2006, SC .X. SA a înregistrat în conturile 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628” „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” cheltuieli în sumă totală de .X. lei, pe care societatea le-a dedus la calculul profitului impozabil. Înregistrările respective au avut la bază contractele, facturile externe și autofacturile menționate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Conform celor înscrise în documentele sus menționate, operațiunile înregistrate în cele două conturi reprezentau reparații efectuate la mijloacele de transport aparținând SC .X. SA de către următoarele firme:

-X. Germania, codul de înregistrare în scopuri de TVA DEX, contravaloare reparații în sumă de X euro (X lei);

-X. GmbH&Co. KG, contravaloare reparații în sumă de X euro (X lei).

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autorităților fiscale din Germania și Austria informații privind realitatea operațiunilor la care s-a făcut referire mai sus.

Prin adresa de răspuns nr..X./16.06.2008, a Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autoritățile fiscale din Germania precizează:

*„D-na .X. .X. a condus firma .X. până la data de 31.12.2000. La discuția din data de 28.05.2008, au fost de față d-nul .X. (soțul) și preinșii reprezentanți ai firmei române d-nul X și d-nul .X..*

*Conform declarației d-nului .X., facturile nu au fost emise de firma .X.. Plăți ale firmei române către .X. nu au fost efectuate.*

*Facturile în cauză sunt facturi proforma, d-nul .X. nu are cunoștință cine le-a întocmit. D-nul .X. mi-a comunicat , de asemenea, că firma română a vrut să comercializeze în Germania seturile de berărie, dar nu a reușit să găsească clienți.”*

De asemenea, prin adresa nr..X./20.06.2008 a Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autoritățile fiscale din Austria precizează:

*„...în perioada februarie 2005 - martie 2006 .X. GmbH&Co.Kg nu a prestat servicii de reparații auto către SC .X. SA;*

*Firma .X. GmbH&Co.Kg nu cunoaște societatea comercială română SC .X. SA. Nu există relații comerciale sau tranzacții între cele două firme. Facturile și contractele trimise de dvs. au fost falsificate.”*

Astfel, din informațiile primite de la autoritățile fiscale din Germania și Austria, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile în cauză nu au fost emise de firmele .X. și .X. *GmbH&Co.Kg*, între cele două firme și SC .X. SA nedeșfășurându-se tranzacții comerciale.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că realitatea operațiunilor respective înregistrate de societatea verificată nu se confirmă, această abatere intrând sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât SC .X. SA a diminuat profitul impozabil cu suma de **.X. lei**, înregistrată pe cheltuieli deductibile, în temeiul prevederilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Referitor la modalitatea de plată a contravalorii facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat:

-în evidența contabilă a SC .X. SA, potrivit fișei analitice a partenerului, nu figurează ca fiind efectuată vreo plată către firma .X.;

-în ceea ce privește firma .X. *GmbH&Co.Kg*, din fișa analitică condusă de unitatea verificată pentru acest partener, a rezultat că în contabilitate au fost înregistrate două plăți. Plățile respective au fost înregistrate prin formula contabilă 401.1 „Furnizori”=542 „Avansuri de trezorerie” analitic „Terbea Sorin Ioan”, societatea neputând prezenta la control documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că faptele mai sus precizate ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, urmând a fi sesizate organele de urmărire penală în conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În acest sens a fost întocmit Procesul verbal înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii –Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./20.03.2009.

c) La Cap. III, B, pct.5 lit.c) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cu întârziere, în evidența contabilă, contravaloarea unor facturi, reprezentând lucrări executate și servicii prestate (dezăpezire, salubritate, închirieri de utilaje, etc.). Astfel, s-a constatat că, în cazul facturilor respective, există

decalaje între data emiterii facturii și data înregistrării în contabilitate a veniturilor reflectate de acestea.

Având în vedere faptul că veniturile au fost înregistrate în contabilitate în perioade (trimestre) ulterioare celor în care acestea au fost realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

d) Din verificarea facturilor emise de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul facturilor specificate în anexa nr.48, societatea a facturat lucrări și servicii efectuate în perioade (trimestre) anterioare celor în care au fost emise facturile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul operațiunilor înscrise în facturile cuprinse în anexa nr.48, societatea nu a respectat prevederile pct.215 alin.(2) din Anexa nr.1 la OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cap.7 din același act normativ și cap.5 din Anexa nr.1 la OMFP nr.306/2002, întrucât prestările nefacturate până la sfârșitul lunii nu au fost evidențiate în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” pe seama veniturilor din producția stocată (cont 711 ).

Astfel, s-a constatat că în lunile în care nu a fost facturată întreaga contravaloare a lucrărilor și serviciilor prestate, a fost diminuată baza impozabilă, prin faptul că societatea nu a evidențiat venituri la nivelul serviciilor prestate. Întrucât, ulterior, în lunile în care prestațiile au fost facturate societatea a înregistrat venituri la nivelul cheltuielilor plus marja de profit, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează accesorii pentru perioadele în care SC .X. SA a întârziat înregistrarea veniturilor.

Deoarece societatea nu a condus contabilitate de gestiune, în conformitate cu prevederile art.1 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală date privind costurile lucrărilor și serviciilor facturate cu întârziere, la nivelul cărora trebuiau evidențiate venituri în lunile înregistrării cheltuielilor. Această situație a impus determinarea de către organele de inspecție fiscală a acestor costuri în baza prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.65.1 lit.c) din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004.

Metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru determinarea costurilor lucrărilor respective a constatat în ajustarea valorii cu care au fost facturate lucrările prin aplicarea unui coeficient (K) determinat pe baza datelor

din situațiile financiare anuale și din bilanțele de verificare, raportând totalul cheltuielilor de exploatare la totalul veniturilor din exploatare. Coeficienții au fost calculați distinct pentru fiecare exercițiu financiar.

Prin înmulțirea valorii facturate a lucrărilor cu coeficienții respectivi, organele de inspecție fiscală au obținut valoarea costurilor prestațiilor și implicit a veniturilor din producția stocată. Cu valoarea acestor venituri a fost reîntregită baza impozabilă pe perioadele corespunzătoare, cuprinse între data realizării lucrării și data facturării, în vederea calculului de accesorii bugetare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005, ca urmare a deducerii la calculul profitului impozabil a următoarelor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, respectiv:

|   |       |
|---|-------|
| -cheltuieli cu impozitul pe profit datorat (cont 691)   | X lei |
| -dobânzi/majorări de întârziere, amenzi și penalități de întârziere datorate către autoritățile române (cont 658.011) | X lei |

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2005 societatea a ținut cont de cheltuielile nedeductibile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează accesorii aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005, respectiv majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2005, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor nr..X./01.07.2005, nr..X./01.07.2005 și nr. .X./01.07.2005 emise de către SC .X. .X. SRL .X. pentru contravaloarea unor servicii de dezăpezire și care au fost emise doar în luna iulie 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Prin includerea anticipată pe costurile de exploatare a sumei de .X. lei, societatea a diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005, cu suma de **.X. lei**.

Pentru neplata în termenul legal a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.07.2005-



25.10.2005 majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

g) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2007-septembrie 2008, SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil, în mod nejustificat, suma totală de .X. lei, reprezentând conform celor înscrise în fișa contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, amortizarea aferentă mijlocului fix cu denumire „utilaje, instalații .X.”, având valoarea contabilă de .X. lei.

Înregistrarea intrării mijlocului fix cu denumirea ”utilaje, instalații .X.” s-a efectuat în baza facturii fiscale nr..X./01.11.2007 emisă de către SC .X. SA Tg. .X..

Având în vedere cele precizate la pct.a), întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală o detaliere care să permită identificarea sub aspectul denumirii și al cantității utilajelor și instalațiilor respective, neputând fi astfel făcută dovada existenței faptice în patrimoniu, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că suma de .X. lei reprezintă profit impozabil suplimentar, pentru care se datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de **.X. lei** au fost calculate majorări de întârziere în suma de **.X. lei**.

h) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2007-septembrie 2008, SC .X. SA a înregistrat în conturile de cheltuieli 605 „Cheltuieli cu energia și apa” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” , suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea energiei electrice, a gazelor naturale și a apei menajere facturate de către X SA, X și COMPANIA X SA.

Situația facturilor prezentată în anexa nr.54 la raportul de inspecție fiscală a fost întocmită pentru consumul de la imobilul situat în .X. .X., strada Gh. .X./ nr.X./, proprietate a SC X SA.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în perioada mai sus menționată, acest imobil făcea obiectul contractului de închiriere nr..X./02.04.2007 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locator , în care, la cap. V s-a prevăzut că *„Toate cheltuielile aferente spațiului închiriat (apă, gaz, curent, etc...) vor fi achitate integral de către LOCATAR”*.

O parte din aceste cheltuieli în sumă de .X. lei, au fost refacturate de către SC .X. SA către SC .X. PROD SRL, însă facturile au fost emise în perioadele ulterioare celor în care au fost deduse cheltuielile, diferența de .X. lei, nefiind refacturată nici până la data efectuării inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au întocmit situația cheltuielilor cu apa, energia electrică, gazele naturale și alte sume, aferente imobilului situat în .X.

.X., str. Gh. .X./ nr.31 precum și influența acestora asupra profitului impozabil și implicit asupra impozitului pe profit.

De asemenea, s-a constatat o diferență între cheltuielile considerate de către societate drept deductibile la calculul profitului impozabil (.X. lei) și cele refacturate către SC .X. PROD SRL (.X. lei), în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei și un impozit pe profit în cuantum de **.X. lei.**

Pentru neachitarea în termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei.**

i) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie 2007- septembrie 2008, SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, reprezentând amortizarea aferentă mijloacelor fixe reprezentând clădire sediu administrativ și confecții mănuși plus hală de producție (Complex .X.) și hală argăsătorie (Complex .X.), închiriate către SC .X. PROD SRL , în condițiile în care, în perioada amintită SC .X. SA nu a obținut venituri din utilizarea bunurilor în cauză.

De asemenea, s-a constatat că potrivit contractului de închiriere cu SC .X. PROD SRL „*Plata chiriei se va face trimestrial la cursul BNR din data facturării, în funcție de posibilitățile financiare.*”

La solicitarea organelor de inspecție fiscală , SC .X. SA nu a putut proba nici până la finalizarea inspecției fiscale realizarea de venituri cu mijloacele fixe mai sus menționate în perioada septembrie 2007-septembrie 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care s-a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

Pentru neachitarea în termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei.**

j) Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2008 societatea a înregistrat în contul 658 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” suma de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată aferentă a două mijloace fixe (autospeciale Mercedes) vândute către SC .X. SRL în baza a două facturi.

Ulterior, în luna iulie 2008, societatea a stornat facturile respective, fără însă a storna și suma de .X. lei din contul de cheltuieli 658, fapt care a condus la diminuarea profitului impozabil aferent trimestrului III 2008 cu suma de .X. lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de .X. lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

## **B.Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

Perioada supusă verificării:**01.01.2005-31.12.2008**

a) În luna mai 2005, în baza contractului de vânzare-cumpărare FN/13.05.2005, SC .X. SA a achiziționat de la SC .X. SA .X. .X., bunuri imobile reprezentând clădiri și terenuri în valoare totală de X lei .

SC .X. SA a emis factura fiscală nr..X. (.X.)/15.05.2005, în care, la rubrica „valoare TVA” a fost înscrisă suma de .X. lei, fără a fi înscrisă mențiunea „taxare inversă”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a aplicat taxarea inversă pentru achiziția mai sus menționată, nerespectând astfel prevederile art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în jurnalele de vânzări și cumpărări și nu a înscris-o în decontul de TVA , atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă. Astfel, s-a constatat că societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată numai în jurnalul de cumpărări și a înscris-o în decontul de TVA aferent lunii mai 2005 doar ca taxă deductibilă, nu și ca taxă colectată, fapt ce a condus la diminuarea TVA de plată din luna respectivă.

Terenul și clădirile achiziționate în baza contractului au fost specificate atât în contract la pct.1 cât și în lista anexa la factura nr..X. (.X.)/15.05.2005.

Societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale:

- factura fiscală nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA reprezentând „Storno-mijloace fixe conf. anexa fact..X./15.05.2005”

- factura fiscală nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA având înscris la rubrica „denumirea produselor „ „teren intravilan”, „clădiri conf. anexa” și la rubrica „valoare TVA” „taxare inversă” precum și „utilaje –instalații” în valoare de X lei din care TVA în sumă de .X. lei,

-anexa la factura nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA

-Raportul de evaluare clădiri și teren din municipiul .X. .X., str. X .X./, nr.X./ întocmit de SC X .X. .X. (evaluator ing. X).

Analizând documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2007, SC .X. SA a stornat factura nr..X.(.X.)/15.05.2005 și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de X lei, dar în care, pe lângă teren și clădiri, figurează ca fiind achiziționate și „utilaje-instalații”.

Efectul acestor operațiuni a constat în diminuarea cu suma de .X. lei a taxei pe valoarea adăugată aferentă terenului și clădirilor și alocarea acestei sume ca fiind aferentă „utilajelor și instalațiilor”, trecându-se astfel din sfera operațiunilor pentru care se aplică măsurile de simplificare (taxare inversă) în cea a operațiunilor pentru care se aplică regimul normal de taxare.

De asemenea, s-a constatat că în anexa la factura inițială nr..X.(.X.)/15.05.2005 suma de X lei a fost repartizată între terenul și clădirile achiziționate conform contractului de vânzare din data de 13.05.2005, iar în anexa la factura nr..X./01.11.2007 suma de X lei a fost defalcată, o parte pe terenul și clădirile care figurează în contractul menționat (.X. lei), iar diferența de X lei pe anumite mijloace fixe cu denumiri precum :”utilaje și instalații”, „utilaje instalații tratare apă-bazine, instalații, pompe dozatoare, motoare electrice pentru aerare”, lifturi”, „rezervoare”, ș.a”

Mai mult, din compararea valorilor înscrise în anexele la facturile nr..X.(.X.)/15.05.2005 și nr..X./01.11.2007, s-au constatat următoarele:

- valoarea terenului intravilan str. Gh. .X./, nr.X./, în suprafață de X mp , conform anexei la factura nr..X.(.X.)/15.05.2005 este de X lei iar conform anexei la factura nr. .X./01.11.2007 este de X lei;

- valoarea clădirilor conform anexei la factura nr..X.(.X.)/15.05.2005 este de X lei iar conform anexei la factura nr. .X./01.11.2007 este de X lei;

- utilaje și instalații, deși nu figurează ca fiind achiziționate conform anexei la factura nr..X.(.X.)/15.05.2005, conform anexei la factura nr. .X./01.11.2007 au o valoare de X lei.

Totodată, analizând „raportul de evaluare” prezentat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că această lucrare a fost efectuată în luna decembrie 2007 la solicitarea SC .X. SA și a avut drept obiectiv „o defalcare a valorii de .X. lei pe clădirile și terenul ce au fost enumerate în anexa la factura nr..X./15.05.2005”.

De asemenea, s-a constatat că în valoarea de X lei, valoarea de .X. lei este aferentă terenului și clădirilor iar suma de X lei este aferentă utilajelor și instalațiilor.

Mai mult, s-a constatat că evaluarea utilajelor și instalațiilor nu a fost efectuată de experți evaluatori ci ca urmare a voinței reprezentanților vânzătorului și a cumpărătorului.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că toate utilajele și instalațiile înscrise în anexa la factura nr..X./01.11.2007 au fost înregistrate în registrul mijloacelor fixe al SC .X. SA la o singură poziție (X) sub denumirea „utilaje și instalații .X.” având valoarea de .X. lei.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală alte documente din care să rezulte denumirile concrete, cantitățile și valorile alocate fiecărui utilaj sau instalație în parte.

Organele de inspecție fiscală nu au putut stabilit nici pe ce s-a întemeiat afirmația evaluatorului din raportul de evaluare, potrivit căruia „*majoritatea instalațiilor specifice nu mai există în momentul inspecției sau au suferit modificări majore*”, având în vedere că în același raport se precizează că „*singurele informații... au fost extrase din : Contractul de vânzare-cumpărare, Planul de amplasament și delimitare a bunului imobil; Anexa la factura nr..X./15.05.2005, emisă de SC .X. SA și din relatările verbale ale directorului SC .X. SA*”, nefiind indicată ca sursă de informații vreun document din care să rezulte denumirile și cantitățile bunurilor astfel încât acestea să poată fi identificate cu ocazia unei inspecții pe teren.

De asemenea, deși potrivit raportului de evaluare „*proprietarul actual și fostul proprietar susțin că instalațiile tehnologice specifice activităților care s-au derulat în spațiile SC .X. SA erau cele înscrise în anexa la factura nr..X./15.05.2005, iar valoarea lor, la momentul respectiv era de X8 lei*”, organele de inspecție fiscală au constatat că în anexa la factura .X./15.05.2005 nu figurează niciun utilaj sau instalație tehnologică, valoarea de X lei fiind alocată conform respectivei anexe doar terenului și clădirilor ce sunt menționate la pct.1 din contractul de vânzare-cumpărare încheiat în data de 13.05.2005.

Totodată, s-a constatat că operațiunea consemnată în factura nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA referitoare la vânzarea-cumpărarea de utilaje nu se regăsește în contractul încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea de imobile în valoare totală de X lei și nicidecum de utilaje și instalații.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile consemnate în facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007 nu reflectă conținutul economic și juridic al tranzacției efectuate în baza contractului încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA.

În temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea efectului fiscal al deficienței prezentate mai sus, fără a lua în considerare respectivele operațiuni, respectiv la calculul accesoriilor datorate de societate pentru perioada 26.06.2005-19.03.2009.

De asemenea, au dispus în sarcina societății întreprinderea demersurilor necesare în vederea stornării înregistrărilor efectuate în baza facturilor nr..X./01.11.2007 și nr..X./01.11.2007, emise de către SC .X. SA precum și în vederea stornării taxei deductibile în cuantum de .X. lei, înscrisă în factura nr..X. (.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA prin contul de furnizori, efectuării înregistrării contabile 4426=4427 cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător din decontul de taxă pe

valoarea adăugată aferent lunii martie 2009, în conformitate cu prevederile titlului VI pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

b) Așa cum s-a arătat și la cap. III, lit. A, pct.5 lit.c), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă contravaloarea unor facturi emise către beneficiari, reprezentând lucrări executate și servicii prestate (dezăpezire, salubritate, închirieri de utilaje, etc).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA colectată înscrisă în facturile specificate în anexa nr.66 la raportul de inspecție fiscală a fost evidențiată și declarată cu întârziere, nefiind respectate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, art.156 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, coroborat cu pct.79 alin.(2) lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, în cazul facturilor menționate mai sus, perioadele fiscale în care a fost înregistrată și declarată TVA colectată, aferentă, sunt ulterioare celor în care au fost emise facturile, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA datorează accesorii bugetare pentru perioadele în care, în urma recalculării, a rezultat taxă pe valoarea adăugată de plată.

c) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai 2005 și aprilie, iulie 2008, SC .X. SA a preluat în mod eronat în deconturile privind TVA depuse la organul fiscal teritorial, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalele de vânzări și cumpărări întocmite, încălcând prevederile OMFP nr.256/2004 și ale OMEF nr.94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „Decont de taxă pe valoarea adăugată.”

Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între taxa pe valoarea adăugată rezultată din evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal competent pe baza decontului de TVA. De asemenea, s-a constatat că SC .X. SA a declarat ulterior diferențele respective, rămânând nedeclarată doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 109 lei.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de accesorii, în conformitate cu prevederile art.115, art.116 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că deficiența prezentată la cap.III, lit.A pct.5 lit.f) din raportul de inspecție fiscală are influență și asupra taxei pe valoarea adăugată prin deducerea în mod

nejustificat în luna iunie 2005 a sumei de .X. lei, ca urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat obligația de plată constând în taxă pe valoarea adăugată pentru perioada 26.07.2005-25.08.2005, fapt pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă cheltuielilor de protocol care nu au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007, încălcând prevederile art.128 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.128 alin.9 lit.f) din același act normativ și cu cele ale titlului VI, pct.7 alin.3) și alin.6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nejustificat suma de **.X. lei** în baza facturii nr...X./09.08.2006 emisă de SC .X. COMPANY SRL .X. în valoare de .X. lei, reprezentând „contravaloare servicii cazare și transport” pe care era înscrisă mențiunea „TVA inclus”, încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.155 alin.(8) lit.h) din același act normativ.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și au calculat accesorii.

g) Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2007, SC .X. SA nu a înregistrat, cu semnul minus, în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..

Întrucât SC .X. SA nu a diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

h) Având în vedere cele prezentate la cap. III, lit.A, pct.5 lit.h), organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2007-decembrie 2008, SC .X. SA a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri (utilități) care nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, societatea încălcând prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Întrucât societatea a colectat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ca urmare a refacturării utilităților către SC .X. PROD SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit ca taxă pe valoarea adăugată suplimentar suma de **.X. lei** reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată dedusă de către SC .X. SA în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

i) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă, aferentă clădirilor, închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL, conform contractelor nr..X./28.12.2006 și nr..X./02.05.2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a depus la organele fiscale teritoriale notificarea prevăzută la pct.38 alin.3) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, din care să rezulte că societatea a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă construcțiilor închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL, conform prevederilor pct.83 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă clădirilor închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL a fost efectuată de organele de inspecție fiscală doar pe perioada în care SC .X. SA a facturat către aceștia contravaloarea chiriei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând taxa dedusă cu ocazia achiziționării clădirilor în lunile ianuarie 2007, respectiv aprilie 2007, cu ocazia închirierii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.



j) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie 2007- august 2007, SC .X. SA a achiziționat servicii de natura lucrărilor de construcții, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare încălcând prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora lucrările de construcții montaj intră în sfera măsurilor de simplificare.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426=4427, conform pct.82 alin.6) din HG nr.44/2004, neefectuând autolichidarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru perioada 26.03.2007-19.03.2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății obligația întreprinderii demersurilor necesare în vederea stornării taxei deductibile în cuantum de .X. lei, prin contul de furnizori, efectuării înregistrării contabile 4426=4427 cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător din decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2009, în conformitate cu prevederile pct.82 alin.8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

**A. Referitor la impozitul pe profit:**

Perioada supusă inspecției fiscale:01.01.2005-30.09.2008

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu materialele și lucrările de construcții în sumă de .X. lei și evidențiate în conturile de cheltuieli 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”- Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de societate pentru lucrări de reparatii, deductibile integral la calculul profitului impozabil sau pentru lucrări de investiții a caror valoare se recupereaza prin amortizare.

In fapt, în perioada 01.01.2005-30.09.2008, SC .X. SA a înregistrat în conturile 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” contravaloarea facturilor reprezentând achiziții de bunuri (materiale de construcție) și lucrări de construcții în sumă totală de .X. lei .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă aceste cheltuieli sunt aferente unor lucrări de reparații sau unor investiții, efectuate asupra unor clădiri din patrimoniul societății, respectiv dacă au avut ca scop restabilirea stării inițiale ale clădirilor sau ale unor părți componente ale acestora ori au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, conducând la obținerea de beneficii viitoare, astfel încât să se poată face departajarea acestora, în conformitate cu prevederile pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificare și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe în lucrări de reparații sau lucrări de investiții.

Totodată, întrucât pe baza documentelor și evidențelor prezentate de societate nu s-a putut stabili cuantumul cheltuielilor cu reparațiile, respectiv al cheltuielilor cu investițiile, în baza art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.65.1 din HG nr.1050/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la departajarea acestor sume și recalcularea bazei impozabile aferentă impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2005-septembrie 2008, prin redimensionarea cheltuielilor de exploatare prin eliminarea părții de cheltuieli cu investițiile înregistrate în conturile 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", utilizându-se drept criteriu, suprafața construită a clădirilor evidențiate în patrimoniul societății.

Prin contestație, SC .X. SA susține că ***"partea de modernizare și investiții a fost înregistrată pe investiții în curs, ulterior fiind recepționată, iar partea de întreținere și reparații a fost înregistrată conform documentelor justificative prezentate. Materialele consumate la acest obiectiv nu sunt de natura modernizărilor, ele reprezentând reparații la clădiri, utilaje și instalații existente fiind materiale diferite față de cele care au făcut obiectul investițiilor. Unele reparații au fost executate în regie proprie iar unele materiale au fost puse la dispoziția executanților cu care există contracte de lucrări și au facturat manopera. Partea de lucrări de întreținere și reparații a cuprins atât perioada în care s-au executat modernizări cât și perioada în care obiectivele au fost puse în funcțiune."***

SC .X. SA consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cheltuielilor de natura investițiilor întrucât societatea nu se află în niciuna din situațiile în care se impunea estimarea, întrucât organele de inspecție fiscală ***"puteau pe baza documentelor puse la dispoziție să identifice exact materialele și lucrările din facturi,***

**contracte, bonurile de consum pe care sunt specificate obiectivul și centralizatorul cu repartizarea pe obiective, (...). Deși organele de inspecție fiscală au procedat la estimări, nu au ținut cont de cheltuiala cu amortizarea așa-zisei investiții, cu toate că s-au obținut venituri la obiectivul sus menționat.”**

**In drept**, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005, în vigoare în perioada 01.01.2005-30.09.2008:

**“(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.”**

Art.21 alin.(1) din același act normativ, prevede:

**“(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.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri.

De asemenea, potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit pct.4.32 și pct.4.33 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

**“4.32. - Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.**

**4.33. - Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.”**

Începând cu data de 01.01.2006, aceste prevederi legale au fost preluate la pct.93 și pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, potrivit pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

**“2.Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.**

**Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.**

**În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și material și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora .(...)**

**Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2005-30.09.2008, SC .X. SA a înregistrat în conturile 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” contravaloarea unor bunuri și servicii facturate de terți în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, se reține faptul că pe baza documentelor și evidențelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală nu au putut constata dacă bunurile au fost achiziționate pentru lucrări de reparații sau pentru investiții efectuate la clădiri aflate în patrimoniul SC .X. SRL.

Totodată, analizând contractele și situațiile de lucrări organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin elemente pentru a se putea stabili dacă lucrările facturate de terți se încadrează potrivit prevederilor pct. III.2 din Anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.2139/2004, în categoria cheltuielilor cu reparațiile, respectiv a cheltuielilor cu investițiile.

Astfel, în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă lucrările de construcții înregistrate de societate în conturile 611

“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” au avut ca scop restabilirea stării inițiale ale clădirilor sau ale unor părți componente ale acestora ori au avut ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, conducând la obținerea de beneficii viitoare, astfel încât să se poată face departajarea acestora, în conformitate cu prevederile pct. III.2 din Anexa nr.1 la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind Clasificare și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe în lucrări de reparații sau lucrări de investiții.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv anexele nr.8 și nr.9 la raportul de inspecție fiscală intitulat *“Situția facturilor reprezentând lucrări de construcții a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 611 “Cheltuieli cu întreținerea și utilajele” și “Situția facturilor reprezentând lucrări de construcții a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”*, se reține că SC .X. SA a înregistrat pe cheltuieli de exploatare: “reparații uși și ferestre”, “lucrări de hidroizolație”, “lucrări de reparații și igienizare”, “lucrări de construcții conform contractului nr.X/28.02.2006 și situației de lucrări anexate”, în baza facturii nr..X./31.05.2006, “lucrări de reparații”, “tamplarie PVC cu sticlă termopan”, “proiectare și execuție instalație de utilizare gaz metan, str. Gh. .X./”, “lucrări reparații fațadă”, “lucrări reparații și zugrăveli interioare”, etc.

De asemenea, potrivit situațiilor de lucrări anexate la dosarul cauzei, se reține că acestea cuprind lucrări precum: :“ turnare beton armat la construcții ....”, “beton armat marca B250 în elemente puternic solicitate la structura de rezistență”, “confectionat și montat armătură la elemente de beton armat ce se consolidează”, “ferestre din aluminiu la construcții...”, “tencuieli interioare, driscuite, la stâlpi, pereți, executate manual pe zidărie de 2 cm grosime”, “glet de ipsos aplicat la tencuieli interioare driscuite”, “teava de cupru...”, “teu de racordare ...”, “niplu dublu cu piulita”, etc, “ventil de scurgere tip...”, “coturi...”, “cot PP 20”, “placaj faianță cu plăci albe”, etc.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, lucrări reprezentând: “tub izolant IP-PVC montat îngropat”, “conducta cupru cu izolație introdusă în tuburi de protecție”, “tencuieli interioare driscuite, la stâlpi, pereți, executate manual pe zidărie”, glet de ipsos aplicat la tencuieli interioare driscuite, pardoseli din plăci de gresie ceramic”, “placaj faianța cu placi albe”, “uși din lemn stratificat”, “vopsitorii la interior și exterior executat manual cu Vinarom pe glet de netezire existent”, “montare vană hidromasaj”, “zidărie BCA 15 cm”, “hidroizolație membrana”, etc.

Potrivit celor de mai sus, se reține că din situațiile de lucrări rezultă că au fost efectuate atât lucrări de investiții ce au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, cât și lucrări de reparații care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici inițiali și nu la îmbunătățirea acestora și mărirea gradului de confort și ambient.

In acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate – Directia generala de legislatie si reglementare in domeniul activelor statului din Ministerul Finantelor Publice, exprimat intr-o speta asemanatoare, prin adresa nr..X./15.02.2009:

**“ Din punctul de vedere al atributiilor noastre si in conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeasi natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor retele electrice, termice de canalizare existente si uzate si altele de acest gen.**

**In categoria lucrărilor 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 aceeasi natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”**

Ca urmare a celor prezentate si avand in vedere si prevederile pct.93 si pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, menționate mai sus se retine ca necesara reanalizarea cheltuielilor cu materialele si lucrarile de constructii efectuate la cele doua imobile si incadrarea acestora in categoria reparatiilor si/sau a modernizarilor iar pe cale de consecinta inregistrarea acestora pe cheltuieli curente sau in categoria imobilizarilor in curs pana la receptia lucrarilor.

De asemenea, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul sumele reprezentând echivalentul amortizării investițiilor, întrucât **“așa cum s-a arătat în prezentul raport la Cap. III,lit.A, pct.5 i) , bunurile respective nu au concurat la obținerea de venituri impozabile, situație în care nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.19 alin.1 din Codul fiscal pentru a fi deductibile cheltuielile respective.”**

Totodată, din dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri ca urmare a închirierii către SC .X. PROD SRL a **“imobilului situat în Tg. .X., str. Gheorghe .X./ nr.X./ constând din :**

**-Complex .X. 9.217 mp**  
**-Complex .X. 1.861 mp**

**Imobilul este identificat în extras de carte funciară pentru informare, nr. Carte funciară:.X./N, nr, Cadastral X/65/1/.X./1/1;X/65/1/3/1;X/1/1/1/.X./X./1;( X/1), COD CX...”**

De asemenea, nu rezultă dacă cheltuielile cu amortizarea neacceptate la deducere sunt aferente clădirilor închiriate sau investițiilor efectuate la imobilele închiriate.

Prin urmare, organele de soluționare nu se pot pronunța nici dacă cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe mai sus menționate sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit celor prezentate se va desființa decizia de impunere nr..X./23.03.2010 prin care s-a stabilit impozit pe profit aferent cheltuielilor cu materialele și lucrărilor executate la imobilele din patrimoniul societății, urmand ca organele de inspectie fiscala procedeze la reanalizarea acestora in functie de cele precizate in prezenta decizie .

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

***“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*** coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

***“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”***

Totodată, la reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de **SC .X. SA.**

De asemenea, pentru calificarea lucrărilor mai sus menționate în lucrări de reparații sau lucrări de modernizare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere legislația în vigoare referitoare la reparații capitale în construcții, lucrări de întreținere și reparații, normative tehnice privind execuția lucrărilor de hidroizolații, tâmplărie, izolații termice, zidărie, tencuieli, pardoseli, placaje, instalații sanitare, termice, electrice, precum și alte norme conexe, prescripții tehnice aprobate de MLPAT (MLPTL, MTCT) și publicate în Monitorul Oficial și/sau Buletinul Construcțiilor.

**2) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III A pct.1 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma de **.X. lei**

reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 și pentru pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit – cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X. cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr..X./20.03.2009.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2005- martie 2006, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli reprezentând reparații efectuate la mijloace de transport proprii de către firmele .X. și .X. GmbH & Co.Kg.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat prin Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autorităților fiscale din Germania și Austria informații privind realitatea operațiunilor derulate între cele două societăți și SC .X. SA.

Prin adresa nr..X./16.06.2006, a Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autoritățile fiscale din Germania au precizat:

„...D-na .X. .X. a condus firma .X. până la data de 31.12.2000. La discuția din data de 28.05.2008, au fost de față d-nul .X. (soțul) și preinșii reprezentanți ai firmei române d-nul X și d-nul .X..

**Conform declarației d-nului .X., facturile nu au fost emise de firma .X.. Plăți ale firmei române către .X. nu au fost efectuate.**

*Facturile în cauză sunt facturi proforma, d-nul .X. nu are cunoștință cine le-a întocmit. D-nul .X. mi-a comunicat , de asemenea, că firma română a vrut să comercializeze în Germania seturile de berărie, dar nu a reușit să găsească clienți.”*

De asemenea, prin adresa nr..X./20.06.2008 a Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., autoritățile fiscale din Austria au precizat:

„...în perioada februarie 2005 - martie 2006 .X. GmbH&Co.Kg nu a prestat servicii de reparații auto către SC .X. SA;



***Firma .X. Gmbh&Co.Kg nu cunoaște societatea comercială română SC .X. SA. Nu există relații comerciale sau tranzacții între cele două firme. Facturile și contractele trimise de dvs. au fost falsificate.”***

Având în vedere informațiile primite de la autoritățile fiscale din Germania și Austria, care nu au confirmat realitatea operațiunilor desfășurate între SC .X. SA , .X. și .X. Gmbh &Co.Kg., că prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile, în conturile 611 “ Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 628 “ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” a sumei de .X. lei reprezentând reparații efectuate la mijloace de transport aparținând SC .X. SA, aceasta a diminuat profitul impozabil, fapt pentru care au procedat la recalcularea profitului impozabil, calculând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Cu adresa nr..X./31.03.2009 anexata la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, Activitatea de inspecție fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Tg. .X. sesizarea penală nr..X./31.03.2009 precum și o copie a Procesului verbal nr..X./20.03.2009, pentru a stabili dacă există elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicata, având în vedere că urmare inspecției fiscale s-a constatat că ***“societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă totală de .X. lei (.X. EUR), reprezentând contravaloarea unor operațiuni a căror realitate nu a putut fi dobândită în condițiile legii, facturile care au stat la baza înregistrării în contabilitate, potrivit informațiilor primite de la autoritățile fiscale din Germania și Austria, nefiind emise de către societățile străine ce figurează ca furnizori, între acestea și SC .X. SA nedesfășurându-se tranzacții comerciale.”***

Potrivit adreselor nr..X./17.12.2010 și nr..X./23.12.2010 ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.909651/28.12.2010, aspectele sesizate ***“fac obiectul dosarului de cercetare penală nr..X./P/2009 al Parchetului de pe lângă Judecătoria Tg..X., în prezent efectuându-se cercetări față de învinuitul .X. X”***, cercetarea penală aflându-se în fază incipientă.

De asemenea, potrivit Ordonanței din 30 septembrie 2010 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. .X. în dosar nr..X./P/2009, în cauză s-a dispus continuarea cercetărilor față de reprezentantul SC .X. SA în ceea ce privește săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicata.

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

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate la capitolul III. A pct.5 b) din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 contestata, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare a verificării relației comerciale dintre SC .X. SA cu .X. din Germania și .X. Gmbh & Co. Kg, au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor economice reprezentând servicii de reparații efectuate la mijloace de transport aparținând SC .X. SA, întrucât potrivit informațiilor primite de la autoritățile fiscale din Germania și Austria, între cele două firme și SC .X. SA nu s-au desfășurat tranzacții comerciale și în condițiile în care pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria Tg..X. a fost înregistrat dosarul penal nr..X./P/2009 în care se efectuează cercetări față de reprezentantul SC .X. SA în ceea ce privește săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicata.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță, se ridică problema realității operațiunilor economice desfășurate între .X. din Germania, .X. Gmbh & Co. Kg și SC .X. SA, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce

la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care se va **suspenda soluționarea contestației formulată de S.C. .X. SA**. împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 cu privire la suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și penalitățile de

întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

**4) Referitor majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste majorări de întârziere, în condițiile în care SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cu întârziere veniturile facturate către diverși beneficiari aferente lucrărilor executate și serviciilor prestate.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cu întârziere, în evidența contabilă, contravaloarea unor facturi, reprezentând lucrări executate și servicii prestate (dezăpezire, salubritate, închirieri de utilaje, etc.). Astfel, s-a constatat că, în cazul facturilor respective, există decalaje între data emiterii facturii și data înregistrării în contabilitate a veniturilor reflectate de acestea.

Având în vedere faptul că veniturile au fost înregistrate în contabilitate în perioade (trimestre) ulterioare celor în care acestea au fost realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

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

De asemenea, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în forma perioada supusă verificării:

**“(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.”**

Potrivit acestor prevederi legale la calculul profitului impozabil se se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

De asemenea, potrivit pct.12 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

Potrivit pct.215 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea a 6 –a *Principii contabile generale*, pct.45:

**“Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

De asemenea, potrivit art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006-31.12.2006:

**“(1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.”**

Aceleași prevederi legale au fost menținute și începând cu data de 01.01.2007 la art.34, care precizează:

**“ (1) Plata impozitului se face astfel:**

**a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate.”**

Totodată, potrivit prevederilor art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală ,republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006 până la data de 31.07.2007:

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

De asemenea, art.116 alin.(1) din același act normativ stipulează:

**“(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.”**

Începând cu data de 31.07.2007, aceste prevederi legale se regăsesc la art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale plata impozitului pe profit se face trimestrial iar pentru neachitarea la termenul de scadență, al impozitului pe profit, 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SA a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise către diverși beneficiari reprezentând lucrări executate și servicii prestate (deszăpezire, salubritate, închirieri de utilaje, etc.).

Astfel, spre exemplificare, potrivit anexei nr.46 la raportul de inspecție fiscală intitulată „Situatie privind facturile înregistrate cu întârziere în contabilitate, cu efect asupra impozitului pe profit”:

-SC .X. SA a emis către Primăria .X. .X. factura nr..X./09.05.2006 și a înregistrat-o în evidența contabilă în data de 31.07.2006;

-SC .X. SA a emis către D.R.D.P. .X. factura nr..X./01.03.2007 și a înregistrat-o în evidența contabilă în data de 01.04.2007;

-SC .X. SA a emis către Primăria .X. .X. factura nr..X/17.03.2008 și a înregistrat-o în evidența contabilă în data de 01.04.2008.

Având în vedere cele de mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina SC .X. SA majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, de la data emiterii facturilor și până la data înregistrării acestora în evidența contabilă.

Prin contestația formulată SC .X. SA contestă **„modul de calcul al profitului impozabil trimestrial pentru influențele care le au cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal”**.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceasta nu a depus în susținerea cauzei un mod de calcul al majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit care să

combată calculul majorărilor de întârziere efectuat de organele de inspecție fiscală și consemnat în anexa nr.47 la raportul de inspecție fiscală și nici temeiul de drept încălcat de organul de inspecție fiscală, privind cota de majorări de întârziere sau numărul de zile de întârziere.

Totodată, argumentul societății nu poate fi reținut întrucât în speță nu s-a pus problema nedeductibilității unor cheltuieli, ci faptul că societatea a înregistrat cu întârziere, în evidența contabilă, venituri, în perioade ulterioare celor în care au fost realizate.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce argumente în susținerea contestației care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, se va respinge contestația formulată de SC .X. SA pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

**5) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere calculate în sarcina sa în condițiile în care SC .X. SA a prestat lucrări și servicii în perioade anterioare celor în care au fost emise facturile iar prin contestație nu se aduc argumente și nu se depun documente care să combată estimarea efectuată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a facturat lucrări și servicii, respectiv dezăpezire, salubritate, efectuate în perioade (trimestre) anterioare celor în care au fost emise facturile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul operațiunilor înscrise în aceste facturi, societatea nu a respectat prevederile pct.215 alin.(2) din Anexa nr.1 la OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cap. 7 din același act normativ și cap.5 din Anexa nr.1 la OMFP nr.306/2002, întrucât prestările nefacturate până la sfârșitul lunii nu au fost evidențiate în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” pe seama veniturilor din producția stocată (cont 711 ).

Astfel, s-a constatat că în lunile în care nu a fost facturată întreaga contravaloare a lucrărilor și serviciilor prestate, a fost diminuată baza impozabilă, prin faptul că societatea nu a evidențiat venituri la nivelul serviciilor prestate. Întrucât, ulterior, în lunile în care prestațiile au fost facturate societatea a înregistrat venituri la nivelul cheltuielilor, plus marja de profit, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează

accesorii pentru perioadele în care aceasta a întârziat înregistrarea veniturilor.

Deoarece societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală date privind costurile lucrărilor și serviciilor facturate cu întârziere, la nivelul cărora trebuiau evidențiate venituri în lunile înregistrării cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea acestor costuri în baza prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.65.1 lit.c) din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004.

Metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru determinarea costurilor lucrărilor respective a constat în ajustarea valorii cu care au fost facturate lucrările prin aplicarea unui coeficient (K) determinat pe baza datelor din situațiile financiare anuale și din bilanțele de verificare, raportând totalul cheltuielilor de exploatare la totalul veniturilor din exploatare. Coeficienții au fost calculați distinct pentru fiecare exercițiu financiar.

Prin înmulțirea valorii facturate a lucrărilor cu coeficienții respectivi, organele de inspecție fiscală au obținut valoarea costurilor prestațiilor și implicit a veniturilor din producția stocată. Cu valoarea acestor venituri a fost reîntregită baza impozabilă pe perioadele corespunzătoare, cuprinse între data realizării lucrării și data facturării, în vederea calculului de accesorii bugetare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

**În drept**, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în forma perioada supusă verificării:

***“(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.”***

Potrivit acestor prevederi legale la calculul profitului impozabil se se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

De asemenea, potrivit pct.12 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:



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

Potrivit pct.215 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

**(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. De asemenea, **prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.**

În măsura în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea bazei de impozitare, aceasta trebuie estimată, conform prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”**

Totodată, potrivit art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006 până la data de 31.07.2007:

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

De asemenea, art.116 alin.(1) din același act normativ, stipulează:

**“(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.”**

Începând cu data de 31.07.2007, aceste prevederi legale se regăsesc la art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, majorările de întârziere se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SA a facturat lucrări și servicii efectuate în perioade (trimestre) anterioare celor în care au fost emise facturile.

Astfel, spre exemplificare, potrivit anexei nr.48 la raportul de inspecție fiscală intitulată **„Situatie privind determinarea costului lucrărilor facturate cu întârziere, neevidențiate în contul 711”**:

-SC .X. SA a emis către D.R.D.P. .X. factura nr..X./11.05.2005 pentru servicii de dezăpezire efectuate în luna martie 2005;

-SC .X. SA a emis către Primăria .X. .X. factura nr.X/09.05.2006 pentru servicii de dezăpezire efectuate în perioada 11.02-28.02.2006;

-SC .X. SA a emis către Primăria .X. .X. factura nr.X31.07.2008 pentru lucrări salubritate efectuate în perioada 01.06-31.06.2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul operațiunilor înscrise în aceste facturi, societatea nu a respectat prevederile pct.215 alin.(2) din Anexa nr.1 la OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cap.7 din același act normativ și cap.5 din Anexa nr.1 la OMFP nr.306/2002, întrucât prestările nefacturate până la sfârșitul lunii nu au fost evidențiate în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” pe seama veniturilor din producția stocată (cont 711).

Deoarece societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală date privind costurile lucrărilor și serviciilor facturate cu întârziere, la nivelul cărora trebuiau evidențiate venituri în lunile înregistrării cheltuielilor, organele de inspecție fiscală nu au putut determina costul lucrărilor de dezăpezire, fapt pentru care au procedat la estimarea bazei de impozitare.

Metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru determinarea costurilor lucrărilor respective a constat în ajustarea valorii cu care au fost facturate lucrările prin aplicarea unui coeficient (K) determinat pe baza datelor din situațiile financiare anuale și din bilanțele de verificare, raportând totalul cheltuielilor de exploatare la totalul veniturilor din exploatare. Coeficienții au fost calculați distinct pentru fiecare exercițiu financiar.

Prin înmulțirea valorii facturate a lucrărilor cu coeficienții respectivi, organele de inspecție fiscală au obținut valoarea costurilor prestațiilor și implicit a veniturilor din producția stocată. Cu valoarea acestor venituri a fost reîntregită baza impozabilă pe perioadele corespunzătoare, cuprinse între

data realizării lucrării și data facturării, în vederea calculului de accesorii bugetare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina SC .X. SA majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

Prin contestație, societatea susține că acest mod de calcul nu este corect întrucât o parte din aceste servicii de dezăpezire au fost înregistrate în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, astfel că nu au fost afectate costurile, fără să prezinte în susținere documente din care să rezulte cele susținute.

De asemenea, afirmația contestatoarei potrivit căreia **„având în vedere că societatea desfășoară activități diverse se impune ca estimarea să se facă pe fiecare obiectiv și la sfârșitul perioadei (luna) în care s-au executat, s-au prestat lucrările, întrucât cu ajutorul contului 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” se ține evidența lucrărilor la sfârșitul perioadei, la cost de producție, și nu la sfârșitul exercițiului financiar așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală”**, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit celor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009, chiar organele de inspecție fiscală precizează că **„unitatea nu a respectat prevederile legale citate mai sus, în sensul că prestările nefacturate până la sfârșitul lunii nu au fost evidențiate în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” pe seama veniturilor din producția stocată (cont 711)”**.

Mai mult, potrivit funcțiunii contului 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”:

**“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.**

**Contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" este un cont de activ.**

**În debitul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:**

**- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (711).**

**În creditul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:**

**- scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).**

**Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.**

Iar potrivit funcțiunii contului 711 “ Variația stocurilor”

**“ Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.**

**În creditul contului 711 " Variația stocurilor" se înregistrează:**  
**- la sfârșitul perioadei (lunar) costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (X);(...)**

**În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:**  
**- reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (X);(...)"**

Având în vedere cele mai sus precizate,prevederile legale incidente în cauză precum și faptul că SC .X. SA nu aduce argumente și/sau documente care să combată modul de estimare efectuat de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, motiv pentru care, se va respinge contestația formulată de societate **ca neîntemeiată.**

**6) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente impozitului pe profit pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005, ca urmare a neluării în calcul de către societate la stabilirea impozitului pe profit aferent trimestrului II 2005 a cheltuielilor cu impozitul pe profit în sumă de X lei și a dobânzilor /majorărilor de întârziere, amenzi și penalități de întârziere datorate către autoritățile române în sumă de X lei în condițiile în care din documentele anexate de societate în susținerea cauzei, rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005, ca urmare a deducerii la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, respectiv a cheltuielilor cu impozitul pe profit datorat (cont 691) în sumă de X lei și a dobânzilor/majorărilor de întârziere, amenzi și penalități de întârziere datorate către autoritățile române (cont 658.011) în sumă de X lei, încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2005, societatea a ținut cont de cheltuielile nedeductibile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea

datorează accesorii aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005, respectiv majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

Prin contestație societatea susține că a calculat, înregistrat și declarat în mod corect impozitul pe profit ținând cont de cheltuielile nedeductibile fiscal, respectiv de cheltuielile cu impozitul pe profit datorat (cont 691) în sumă de X lei și de cheltuielile cu dobânzile/majorările de întârziere, amenzile și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, anexând în susținere un alt mod de calcul, balanța de verificare aferentă lunii iunie 2005 precum și declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferente lunilor martie 2005 și iunie 2005.

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2005, stipulează:

**„(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.”**

Potrivit art.21 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil următoarele cheltuieli:

**„a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, (...)**

**b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale 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 cheltuieli nedeductibile, respectiv cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat și amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale.

De asemenea, potrivit prevederilor art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006 până la data de 31.07.2007:

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

De asemenea art.116 alin.(1) din același act normativ stipulează:

**“ (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.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, majorările de întârziere se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005, ca urmare a deducerii la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, respectiv a cheltuielilor cu impozitul pe profit datorat (cont 691) în sumă de X lei și a dobânzilor/majorărilor de întârziere, amenzi și penalități de întârziere datorate către autoritățile române (cont X) în sumă de X lei, încalcând prevederile art.21 alin.(4) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație societatea susține că a calculat, înregistrat și declarat în mod corect impozitul pe profit, anexând în susținere modul de calcul, balanța de verificare aferentă lunii iunie 2005 precum și declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferente lunilor martie 2005 și iunie 2005.

Analizând anexa 9 /1 la contestație intitulată „*Calculul impozitului pe profit 01.01-30.06.2005*” se reține că la determinarea profitului impozabil societatea a ținut cont la calculul profitului impozabil de cheltuielile nedeductibile, respectiv de cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X și de „amenzi, confiscări, penalități” în sumă de X lei, determinând un „*impozit pe profit de declarat*” în sumă de X lei.

Aceste sume au fost înscrise și în balanța de verificare aferentă lunii iunie 2005.

De asemenea, potrivit declarației privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat aferentă lunii iunie 2005, SC .X. SA a declarat ca impozit pe profit de plată suma de X lei stabilită de societate prin luarea în calcul la stabilirea profitului impozabil aferent trimestrului II 2005 a sumelor mai sus menționate, așa cum rezultă din anexa anexa 9/1 la contestație intitulată „*Calculul impozitului pe profit 01.01-30.06.2005*”.

Or, potrivit documentelor anexate de organele de inspecție fiscală la dosarul contestației la baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală „*au stat cele înscrise în Registrul de evidență fiscală întocmit de unitate, prezentat organelor de inspecție fiscală, reprezentând „calculul*

*impozitului pe profit 01.01-30.06.2005”, a cărei copie este redată în anexa nr.7 la prezentul. În documentul anexat se poate observa ca profitul impozabil înscris la rândul nr.8 este egal cu profitul înscris la rândul nr.3, fără a fi incluse și cheltuielile nedeductibile; modul de calcul prezentat la contestație, în anexa nr.9 la aceasta, este diferit față de cel prezentat organelor de inspecție fiscală (...).”*

Având în vedere cele mai sus precizate, organul de soluționare a contestației nu poate stabili situația de fapt, respectiv dacă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2006, societatea a ținut cont de cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X și de „amenzi, confiscări, penalități” în sumă de X lei, determinând un „*impozit pe profit de declarat*” în sumă de X lei, ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru același impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

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

***“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*** coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

***“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”***

**7) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste majorări de întârziere în condițiile în care SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor servicii de dezăpezire înainte de emiterea de facturi fiscale de către SC X .X. SRL.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2005, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor nr..X./01.07.2005, nr..X./01.07.2005 și nr. .X./01.07.2005 emise de către SC

.X. SRL .X. reprezentând servicii de dezăpezire, facturi care au fost emise în luna iulie 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Prin includerea anticipată pe costurile de exploatare a sumei de .X. lei, societatea a diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005, cu suma de .X. lei.

Pentru neplata în termenul legal a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.07.2005-25.10.2005 majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**În drept**, art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în vigoare la data de 14.01.2005:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice operațiune economică se consemnează în momentul efectuării într-un document justificativ.

Totodată, documentul justificativ în care se consemnează o operațiune economică este factura fiscală, potrivit anexei nr. 1A la Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora intitulată “CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă”, care referitor la factura precizează că:

**“1. Servește ca:**

**- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;**

**- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**

**- document de încărcare în gestiunea primitorului;**

**- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.”**

De asemenea, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:



**“(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.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

De asemenea, potrivit pct.12 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006 până la data de 31.07.2007:

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

De asemenea art.116 alin.1) din același act normativ stipulează:

**“ (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.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, majorările de întârziere se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor nr..X./01.07.2005, nr. .X./01.07.2005 și nr..X./01.07.2005 emise de către SC .X. .X. SRL .X. reprezentând servicii de dezăpezire, facturi emise în luna iulie 2005.

Având în vedere că potrivit anexei nr. 1A la Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora intitulată "CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă" mai sus menționate, documentul justificativ în care se consemnează o operațiune economică este factura fiscală, se reține că societatea avea obligația înregistrării cheltuielilor reprezentând servicii de dezăpezire la data emiterii de către SC .X. .X. SRL .X. a facturilor fiscale nr..X./01.07.2005, nr. .X./01.07.2005 și nr. .X./01.07.2005 .

Astfel, prin includerea anticipată pe costurile de exploatare a cheltuielilor de dezăpezire, SC .X. SA a diminuat profitul impozabil, respectiv impozitul pe profit aferent trimestrului II 2005 cu suma de **.X. lei**.

Luând în considerare cele mai sus precizate, prevederile legale în vigoare pe perioada supusă verificării precum și documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea nu contestă cota de majorări și penalități de întârziere precum și numărul de zile de întârziere, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, motiv pentru care, se va respinge contestația formulată de societate ca **neîntemeiată**.

**8) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix cu denumirea „utilaje, instalații .X.” în condițiile în care societatea nu face dovada existenței faptice în patrimoniu a acestor mijloace fixe.**

**În fapt**, în perioada decembrie 2007-septembrie 2008, SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil, suma totală de .X. lei, reprezentând conform celor înscrise în fișa contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, amortizarea aferentă mijlocului fix cu denumire „utilaje, instalații .X.”, având valoarea contabilă de .X. lei.

Înregistrarea intrării mijlocului fix cu denumirea "utilaje, instalații .X." s-a efectuat în baza facturii fiscale nr..X./01.11.2007 emisă de către SC .X. SA Tg. .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut prezenta o detaliere care să permită identificarea sub aspectul denumirii și al cantității utilajelor și instalațiilor respective, neputând fi astfel făcută dovada existenței faptice în patrimoniu, nefiind respectate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix cu denumire „utilaje, instalații .X.”, fapt pentru care au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de .X. lei .

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2007, prevede:

**„(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.”**

De asemenea, potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ:

**“(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.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

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

**“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**(...)**

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

De asemenea, art.24 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, precizează:

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

**(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

**a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

**b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;**

**c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”**

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil **“este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada decembrie 2007-septembrie 2008, SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil, suma totală de .X. lei, reprezentând conform celor înscrise în fișa contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, amortizarea aferentă mijlocului fix cu denumire „utilaje, instalații .X.”, având valoarea contabilă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix cu denumirea „utilaje, instalații .X.”, întrucât societatea nu a făcut dovada existenței faptice în patrimoniu a acestui mijloc fix.

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SA, în calitate de cumpărătoare, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de vânzătoare, contractul FN din data de 13.05.2005, prin care, potrivit pct.1 din contract:

**„Subsemnații reprezentanți ai vânzătoarelor declarăm că vindem cu deplin drept de proprietate și cu acordul BCR SA Sucursala Județeană .X. conform Adresei nr..X./13.05.2005, cumpărătoarei următoarele imobile: proprietatea SC .X. SA : 1.-teren intravilan în suprafață de 31.475 mp, situat în Tg..X., str. X nr.X./, edificat cu :C1-clădire sediu administrativ și confecții mănuși având Sc=2253,30 mp, C2-corp de legătură având Sc-46,90mp, C5-casa reglare gaz, având Sc-9 mp, C6-șopron având Sc-180 mp, C8-șopron având Sc – 44 mp, C9 –atelier de întreținere, având Sc-271,80 mp,C10 – stație chimică având Sc-310 mp, C11-stație topit grăsimi având Sc-76,20 mp, C12 –rezervor apa industrială având Sc-113,60 mp, C13-șopron, având Sc-102,30 mp,C17-stație de epurare avândSc-1690,10 mp, C18-depozit combustibil având Sc-122,40 mp,C19 –rezervor apă reziduală având Sc81,40 mp, C24-atelier de întreținere+stație pompe având Sc-357 mp, C25 –atelier**

întreținere având Sc 147,60 mp, C26-șopron având Sc 216,60 mp, C28 – atelier mecanic având Sc 1209,70, C30- post transformare având Sc 6,80, C31-hală argășitorie având Sc 1861,20 mp, C35 punct termic având Sc 64,20 mp, C36-cantar pod basculă având Sc 20 mp, C39 –punct alimentare având Sc 42,50 mp, C46- rezervor apă potabilă având Sc 56,20 mp, înscris în c. f. Nr.92.465/N –Tg. .X., (...) ”.

De asemenea, potrivit pct.2 din contractul mai sus menționat:

*Prețul de vânzare-cumpărare este în sumă de 40.000.000.000 lei (...)*”.

În baza contractului FN din data de 13.05.2005, SC .X. SA a emis factura fiscală nr..X./15.05.2005 având ca obiect, conform mențiunilor înscrise în factură „*mijloace fixe conform anexă*” în valoare totală de X lei din care TVA în sumă de .X. lei, înscrise la pct.1 din contractul FN/13.05.2005.

Conform Notei de recepție și constatare diferențe nr.1958 întocmită de SC .X. SA –Gestiunea Depozit Central, bunurile achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA și care au făcut obiectul facturii fiscale nr..X.(X)/15.05.2005 au fost recepționate de societate și înregistrate în conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții”.

Ulterior, în luna noiembrie 2007, SC .X. SA a stornat factura nr..X.(X)/15.05.2005 și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de X lei, dar în care, pe lângă **teren și clădiri**, figurează ca fiind achiziționate și „**utilaje-instalații**”.

Cu această ocazie a fost întocmită Nota contabilă nr.9.1 „Mijloace fixe” prin care SC .X. SA a stornat din conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții” contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA și a înregistrat bunurile în conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”, 212 „Construcții” și 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport și plantații”.

**Prin contestație, SC .X. SA precizează că „pentru a departaja utilajele și instalațiile aferente imobilului menționat, cele două părți implicate în tranzacție au stabilit de comun acord valoarea acestora și ca atare s-a procedat la stornarea facturii inițiale nr..X. (X)/15.05.2005 prin factura nr..X./01.11.2007 (...) și refacturarea lor cu factura nr..X./01.11.2007. După departajarea acestor active și constatarea stării de fapt a imobilelor respective, societatea a solicitat de la un evaluator autorizat întocmirea unui Raport de evaluare (...)a imobilelor existente și bunurilorde natura utilajelor și instalațiilor existente la locația respectivă în vederea stabilirii valorii bunurilor respective iar după finalizarea investițiilor să se facă o nouă înscriere în CF a imobilelor existente pe noua configurare și destinație.”**

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că toate utilajele și instalațiile înscrise în anexa la factura nr..X./01.11.2007 au fost

înregistrate în registrul mijloacelor fixe al SC .X. SA la o singură poziție (2.1.28) sub denumirea „utilaje și instalații .X.” având valoarea de .X. lei.

Or, societatea nu a prezentat nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației documente din care să rezulte denumirile concrete, cantitățile și valorile de achiziție ale fiecărui utilaj sau instalație în parte și din care să rezulte existența utilajelor și instalațiilor în patrimoniul SC .X. SA.

La dosarul cauzei a fost depus un „*Raport de evaluare clădiri și teren din municipiul .X. .X., str. X nr.X./*”, întocmit de expert evaluator ing. X la cererea SC .X. SA din .X. .X., în cursul lunii decembrie 2007 și care are ca obiect „*alocarea de valori clădirilor și terenului cumpărate de SC .X. SA de la SC .X. SA, conform Anexei la factura nr..X./15.05.2005*”, scopul urmărit fiind „*înregistrarea în contabilitate a clădirilor și terenului, în vederea conducerii și urmăririi cheltuielilor privind amortizările și reparațiile*”.

Așa cum rezultă din pct.1.5 „*Premise, condiții limitative*”, terenul și clădirile nu au fost expertizate detaliat „*având în vedere faptul că lucrarea se referă la situația faptică din anul 2005, iar inspecția s-a efectuat în decembrie 2007. În cei doi ani de la achiziție toate clădirile și-au schimbat destinația, fapt care a impus și modificări constructive de anvergură. Executantul nu a pus la dispoziție cărțile tehnice ale construcțiilor, nici desene de execuție și nici date referitoare la reparațiile capitale sau curente survenite de la anul punerii în funcțiune, care se presupune a fi 1970.*”

*(...) Conform declarațiilor reprezentantului fostului proprietar, cât și reprezentantului actualului proprietar în valoarea de achiziție de X mld. Lei (vechi), evidențiată și în anexa la factura nr.X/15.05.2005, la data cumpărării valoarea instalațiilor era de X lei (vechi), valoarea taxei pe valoarea adăugată era de X lei (vechi). Proprietarul actual și fostul proprietar susțin că instalațiile tehnologice specifice activităților care s-au derulat în spațiile SC .X. SA erau cele înscrise în Anexa la factura nr.X/15.05.2005, iar valoarea lor , la momentul respectiv era de X lei (vechi). Majoritatea instalațiilor specifice menționate mai sus nu mai există în momentul inspecției sau au suferit modificări majore, fapt pentru care nu ni s-a solicitat și nu s-a făcut evaluarea acestora.”*

De asemenea, potrivit Cap.2 ”Evaluarea clădirilor și terenului”:

*„În momentul inspecției nu s-a putut verifica existența instalațiilor speciale, specifice derulării activității de producție a SC .X. SA, deci nu am putut face aprecieri asupra valorii acestora.”*

Prin urmare, se reține că la nici la data întocmirii raportului de evaluare, în baza datelor prezentate de societate, experul evaluator nu a putut verifica existența utilajelor și instalațiilor .

Mai mult, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au putut stabili nici pe ce s-a întemeiat afirmația evaluatorului din raportul de evaluare, potrivit căruia „majoritatea instalațiilor specifice nu mai există în momentul inspecției sau au suferit modificări majore”, având în vedere că în același raport se precizează că „singurele informații... au fost extrase din : Contractul de vânzare-cumpărare, Planul de amplasament și delimitare a bunului imobil; Anexa la factura nr.X/15.05.2005, emisă de SC .X. SA și din relatările verbale ale directorului SC .X. SA”, nefiind indicat ca sursă de informații vreun document din care să rezulte denumirile și cantitățile bunurilor astfel încât acestea să poată fi identificate cu ocazia unei inspecții pe teren.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente în cauză , documentele existente la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SA nu face dovada existenței faptice a utilajelor și instalațiilor care au făcut obiectul facturii fiscale emise în data de 01.11.2007.

În ceea ce privește argumentul societății din contestație că „utilajele și instalațiile respective funcționează și au fost închiriate la SC .X. SA și SC .X. XL SRL unde funcționează fosta Fabrică de piele și mănuși”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv contractul de închiriere nr..X./28.12.2006, încheiat între SC .X. SA, în calitate de proprietar (locator) și SC .X. SA în calitate de chiriaș obiectul contractului, potrivit pct.II din contract, l-a constituit „darea de locator și luarea în chirie de locator a imobilului situat în Tg. .X., str. X nr.X” reprezentând clădiri și nu închirierea și de mijloace fixe.

Prin urmare, SC .X. SA nu face dovada că utilajele și instalațiile ce fac obiectul facturii nr..X./01.11.2007 sunt deținute de aceasta și au fost utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix cu denumire „utilaje, instalații .X.” în sumă de .X. lei și au stabilit suplimentar impozitul pe profit în sumă de .X. lei motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

*“12.1. 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;”*,

**pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.**

**9). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III A, pct.8 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**10) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă sunt deductibile integral la calculul profitului impozabil cheltuielile cu energia electrică, gazele naturale și apa menajeră aferente imobilului situat în Tg. .X., Str. X nr.X în condițiile în care în perioada mai 2007- septembrie 2008 imobilul a făcut obiectul contractului de închiriere nr..X./02.04.2007 încheiat cu SC .X. PROD SRL, potrivit căruia cheltuielile trebuiau suportate de locatar iar în urma inspecției fiscale s-a constatat că SC .X. SA a refacturat doar o parte din aceste cheltuieli.**

**În fapt,** în perioada mai 2007- septembrie 2008, SC .X. SA a înregistrat în conturile de cheltuieli 605 „ Cheltuieli cu energia și apa” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea energiei electrice, a gazelor naturale și a apei menajere facturate de către SC X SUD SA, X ROMANIA și COMPANIA X SA.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai sus menționată, acest imobil făcea obiectul contractului de închiriere nr..X./02.04.2007 încheiat între SC .X. SA , în calitate de locatar și SC .X. PROD SRL în calitate de locatar, potrivit căruia, *„Toate cheltuielile aferente spațiului închiriat (apă, gaz, curent, etc...) vor fi achitate integral de către LOCATAR”.*



De asemenea, s-a constatat că o parte din aceste cheltuieli în sumă de .X. lei, au fost refacturate de către SC .X. SA către SC .X. PROD SRL, însă facturile au fost emise în perioadele ulterioare celor în care au fost deduse cheltuielile, iar diferența de .X. lei nu a fost refacturată nici până la data efectuării inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin deducerea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei, nerefacturate către SC .X. PROD SRL au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei și un impozit pe profit în cuantum de .X. lei .

**În drept**, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, stipulează:

***“(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.”***

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

Or, potrivit contractului de închiriere nr..X./02.04.2007, încheiat între SC .X. SA , în calitate de locatar și SC .X. PROD SRL , în calitate de locatar, „*Toate cheltuielile aferente spațiului închiriat (apă, gaz, curent, etc...) vor fi achitate integral de către LOCATAR*”, astfel că, aceste cheltuieli urmare a refacturării către SC .X. PROD SRL, conform prevederilor contractuale, sunt aferente realizării de venituri impozabile de către aceasta societate și nu de SC .X. SA, ca urmare a acordului de voință a celor două parti contractuale confirmat prin contractul de închiriere nr..X./02.04.2007.

Prin contestație societatea precizează că potrivit contractului de închiriere nr..X./02.05.2007 încheiat cu SC .X. PROD SRL au fost închiriate doar clădirile menționate la pozițiile C1,C31 și C32 din extrasul de Carte Funciară, în suprafață de .X. mp, reprezentând 58 % din suprafața construită de 19.100 mp și că facturarea utilităților s-a efectuat în procentul menționat, astfel că din totalul cheltuielilor cu utilitățile aferente imobilului din Tg..X., str. X nr.X în sumă totală de .X. lei au fost refacturate către SC .X. PROD SRL utilități în sumă de .X. lei reprezentând 58% din total utilități.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv extrasul de carte funciară anexat de SC .X. SA la

contestație, rezultă că suprafața construită a imobilelor este de X mp, astfel că procentul pe care îl reprezintă suprafața clădirilor închiriate în raport cu total suprafață construită este de 67,8%.

Mai mult, se reține că nici prin contractul de închiriere nr..X./02.05.2007 nu se face referire la procentul invocat de societate.

Totodată, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că Direcția generală a Finanțelor Publice .X. a precizat că „sumele refacturate către .X. PROD SRL, reprezentau în fapt **contravaloarea integrală** a unor facturi primite de la furnizorii de utilități și nu doar procentul de 58% din acestea (...)”.

De asemenea, din analiza anexei nr.54 la raportul de inspecție fiscală se reține că există perioade în care SC .X. SA nu a refacturat utilitățile către SC .X. PROD SRL.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în speță precum și faptul că argumentele și documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal acestea au stabilit ca diferență suplimentară impozitul pe profit în suma de .X. lei, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de societate ca **neîntemeiată**.

**11) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III.pct.10 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**12) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe reprezentând clădire sediu administrativ și confecții mănuși, hală de producție și hală argăsitorie, pe motiv că SC .X. SA nu a realizat venituri cu aceste mijloace fixe în condițiile în care aceste mijloace fixe au fost închiriate către SC .X. PROD SRL.**

**În fapt**, în perioada septembrie 2007-septembrie 2008, SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, reprezentând amortizarea aferentă mijloacelor fixe reprezentând clădire sediu administrativ și confecții mănuși plus hală de producție (Complex .X.) și hală argăsătorie (Complex .X.), închiriate către SC .X. PROD SRL.

Întrucât SC .X. SA nu a făcut dovada realizării de venituri cu mijloacele fixe mai sus menționate în perioada septembrie 2007-septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe reprezentând clădire sediu administrativ și confecții mănuși plus hală de producție (Complex .X.) și hală argăsătorie (Complex .X.), închiriate către SC .X. PROD SRL, ca urmare a nerespectării de către societate a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de .X. lei .

**În drept**, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

**“(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.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

De asemenea, potrivit art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

**“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**(...)**

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

Art.24 alin.(1) și alin(2) din același act normativ prevede:

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

**(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

**a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

**b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;**

**c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”**

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

De asemenea, mijlocul fix amortizabil este acea imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ mai multe condiții, respectiv, în speță, este deținut și utilizat în prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților, are o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului și are o durată de utilizare mai mare de 1 an.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada septembrie 2007-septembrie 2008 SC .X. SA a dedus la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, reprezentând amortizarea aferentă mijloacelor fixe reprezentând clădire sediu administrativ și confecții mănuși plus hală de producție (Complex .X.) și hală argăsătorie (Complex .X.), închiriate către SC .X. PROD SRL , în condițiile în care, în perioada amintită SC .X. SA nu a obținut venituri din utilizarea bunurilor în cauză.

Întrucât SC .X. SA nu a putut proba nici până la finalizarea inspecției fiscale realizarea de venituri cu mijloacele fixe mai sus menționate în perioada septembrie 2007-septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că între SC .X. SA , în calitate de locator și SC .X. PROD SRL în calitate de locatar, a fost încheiat contractul nr..X./02.05.2007, având ca obiect, potrivit capitolul II din contract:

**„1..... darea de către locator și luarea în chirie de locatar a imobilului situat în Tg. .X., str. X nr.X constând din :**

**-Complex .X. X mp**

**-Complex .X. X mp**

**Imobilul este identificat în extras de carte funciară pentru informare, nr. Carte funciară:.X./N, nr. cadastral X/65/1/.X./1/1; X/65/1/3/1;X/65/1/1/1/.X./X./1;( X/1), COD C31...”**

iar potrivit capitolului IV “Prețul și modalitatea de plată”

**“1. Prețul chiriei, respectiv chiria lunară pentru folosirea imobilului este de 5 (cinci) euro/mp/lună.**

**2. Plata chiriei se face trimestrial la cursul BNR din data facturării, în funcție de posibilitățile financiare.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că din dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri ca urmare a închirierii către SC .X. PROD SRL a **“imobilului situat în Tg. .X., str. X nr.X constând din :**

**-Complex .X. X mp**

**-Complex .X. X mp**

**Imobilul este identificat în extras de carte funciară pentru informare, nr. Carte funciară:.X./N, nr, Cadastral X**

De asemenea, se reține că prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că nu au fost respectate prevederile pct.70<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Pct. 70<sup>2</sup> din actul normativ mai sus menționat, în forma aplicabilă în perioada verificată septembrie 2007- septembrie 2008, stipulează:

**“(…) În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”**

Potrivit acestor prevederi legale, pct.70<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este dat în aplicarea art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care **se referă la amortizarea fiscală pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloace fixe și care prevede:**

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

**(…)**

**c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”**

Or, în Raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate către SC .X. PROD SRL, organele de inspecție fiscală constatând doar că **“unitatea nu a putut proba**

***nici până la finalizarea prezentei inspecții fiscale realizarea de venituri cu mijloacele fixe respective în perioada septembrie 2007- septembrie 2008.***

Astfel, urmează ca organele de inspecție fiscală să stabilească cu claritate dacă cheltuielile cu amortizarea neacceptate la deducere sunt aferente clădirilor închiriate sau investițiilor efectuate la imobilele închiriate.

Prin urmare, întrucât din dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri ca urmare a închirierii către SC .X. PROD SRL a *imobilului situat în Tg. .X., str. X nr.X* și nici dacă cheltuielile cu amortizarea neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil sunt aferente clădirilor închiriate SC .X. SA sau investițiilor efectuate de aceasta la imobilele închiriate, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe mai sus menționate, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru același impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

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

***“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*** coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

***“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”***

**13).** Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III A pct.12 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului,

urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**14) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent valorii rămase neamortizate înregistrată de societate în contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”– Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care aceasta a înregistrat în luna aprilie 2008 în contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”, suma de X lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată aferentă a două mijloace fixe (autospeciale Mercedes), vândute către SC X SRL în baza a două facturi iar în luna iulie 2008, SC .X. SA a stornat facturile respective, fără însă a storna și suma de X lei din contul de cheltuieli 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna aprilie 2008 în contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”, suma de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată aferentă a două mijloace fixe (autospeciale Mercedes), vândute către SC .X. SRL în baza a două facturi iar în luna iulie 2008, SC .X. SA a stornat facturile respective, fără însă a storna și suma de X lei din contul de cheltuieli 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin neefectuarea stornării din contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” a sumei de X lei, societatea a diminuat profitul impozabil aferent trimestrului III 2008, încălcând prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, stipulează:

***“ 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.”***

De asemenea, potrivit art.21 alin.1 din același act normativ:

***“(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.”**

Aceste prevederi legale se coroborează cu pct.12 și pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, care prevăd:

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

**22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine că în vederea stabilirii deductibilității unei cheltuieli la calculul profitului impozabil este necesar să se analizeze dacă aceasta este efectuată pentru realizarea de venituri din activitatea desfășurată.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea a înregistrat în luna aprilie 2008 în contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”, suma de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată aferentă a două mijloace fixe (autospeciale X), vândute către SC .X. SRL în baza a două facturi iar în luna iulie 2008, SC .X. SA a stornat facturile respective, fără însă a storna și suma de .X. lei din contul de cheltuieli 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”.

Prin stornarea facturilor mai sus menționate, societatea a anulat operațiunea de vânzare a celor două mijloace fixe (autospeciale Mercedes) către SC .X. SRL.

Or, prin anularea operațiunii de vânzare, părțile revin în situația inițială astfel că suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil trebuia stornată.

Prin neefectuarea stornării din contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” a sumei de .X. lei a fost influențat profitul impozabil aferent trimestrului III 2008, în sensul majorării nejustificate a cheltuielilor deductibile cu această sumă și implicit a diminuării profitului impozabil.



În ceea ce privește argumentul societății că *“impozitul pe profit recalculat nu este corect întrucât nu s-a ținut cont de toate influențele stabilite de organele de inspecție fiscală”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deficiența care a condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar a fost determinată de faptul că societatea nu a stornat din contul 658 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” suma de .X. lei și nu de alte *“influențe stabilite de organele de inspecție fiscală”*.

Mai mult, societatea nu aduce alte argumente sau documente în susținerea celor invocate.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

**15). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III.,A, pct.14 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

\*

\*\*\*\*

Având în vedere cele precizate la pct.1, pct.2, pct.6, pct.12 și pct.13 din prezenta decizie, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.03.2009 pentru suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

La re verificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și faptul că prin contestație societatea precizează că *“societatea a avut și perioade în care a achitat în plus impozitul datorat (Anexa nr.11), fapt pentru care nici calculul accesoriilor nu a fost stabilit corect”* iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Direcția Generală a Finanțelor Publice

.X., Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, Activitatea de inspecție fiscală a precizat că *“se confirmă susținerea petentei că, la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit suplimentar, nu s-a ținut cont de sumele achitate în plus”* .

Totodată, având în vedere cele reținute la pct.4, pct.5, pct.7, pct.8, pct.9, pct.10, pct.11, pct.14 și pct.15 se va respinge contestația formulată de societate pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Referitor la argumentul din contestație conform căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea profitului impozabil de cheltuielile cu deductibilitate limitată, de exemplu cheltuielile de protocol și sponsorizare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât SC .X. SA nu prezintă concret starea acestor cheltuieli cu deductibilitate limitată neavute în vedere de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe profit. De asemenea, nu prezintă o situație cu calculul impozitului pe profit stabilit de societate care să combată calculul impozitului pe profit suplimentar efectuat de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009.

De asemenea, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

### **III. B.Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

**1). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei - Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007, în condițiile în care prin contestație societatea susține că facturile în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile de protocol nu conțineau toate taxă pe valoarea adăugată, fără însă să depună documente în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009 s-a constatat că SC .X. SA nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol care nu au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost

respectate prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.128 alin.9 lit.f) din același act normativ și cu cele ale titlului VI pct.7 alin.3) și alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, societatea având obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că nu datorează TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei întrucât pe de o parte, organele de inspecție fiscală aveau obligația stabilirii cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru care societatea ar datora TVA și nu așa cum au fost stabilite de societate iar pe de altă parte, facturile în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile de protocol nu conțineau toate TVA.

**În drept**, art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2005, prevede:

**“(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”**

Începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

**(...) b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, operațiunile care constau în preluarea de către persoana impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către acesta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial reprezintă operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv livrări de bunuri cu plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2005 prevede:

**“(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

(...)

**f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”**

Începând cu data de 01.01.2007, în speță sunt incidente prevederile art.128 alin.8) lit.f) din același act normativ, care prevede:

**“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

(...)

**f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”**

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct.7 alin.(3) și alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare începând cu data de 04.07.2005 care precizează:

**“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. (...)**

**(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”**

Începând cu data de 01.01.2007, în speță sunt incidente prevederile pct.6 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

**“(11) În sensul art.128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:**

**a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”**

**(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu**

**se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”**

Prin urmare, potrivit prevederilor în vigoare până la data de 01.01.2007, bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal.

Începând cu data de 01.01.2007, bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri **dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.**

Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5), respectiv pct.6 alin.(11) se determină pe baza **datelor raportate prin situațiile financiare anuale**. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.** Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește argumentul societății că **“facturile în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile de protocol nu conțineau TVA ,inspectorii nu au analizat fiecare document și înregistrare pentru a constata ce TVA s-a dedus la aceste achiziții”**, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că SC .X. SA nu a menționat spre exemplificare care sunt facturile și nici nu le-a anexat la dosarul cauzei.

Afirmația societății că **“se impunea stabilirea cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal pentru care societatea ar datora TVA și nu**

**„așa cum au fost stabilite de societate”** nu poate fi reținută întrucât potrivit prevederilor legale mai sus menționate, încadrarea în plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit se realizează pe baza datelor raportate de societate prin situațiile financiare anuale.

Mai mult, așa cum s-a reținut la cap.III A din decizie, argumentul societății din contestație conform căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea profitului impozabil de cheltuielile cu deductibilitate limitată, de exemplu cheltuielile de protocol și sponsorizare, nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât SC .X. SA nu a prezentat concret starea acestor cheltuieli cu deductibilitate limitată neavute în vedere de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe profit, precum și o situație cu calculul impozitului pe profit stabilit de societate care să combată calculul impozitului pe profit suplimentar efectuat de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr..X./20.03.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată .

**2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X..X./09.08.2006 emisă de SC .X. COMPANY SRL, reprezentând „contravaloare servicii de cazare și transport” în condițiile în care aceasta nu conține toate elementele obligatorii prevăzute de legislația fiscală, respectiv suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pe factura fiind înscrisă mențiunea “TVA inclus”.**

**În fapt**, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura nr..X..X./09.08.2006 emisă de SC .X. COMPANY SRL, în valoare de **.X. lei**, reprezentând „contravaloare servicii de cazare și transport” pe care era înscrisă mențiunea „TVA inclus”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.155 alin.(8) lit.h din același act normativ, motiv pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În drept, art.145 alin.(8) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 02.05.2006, stipulează:

**„(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. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150 alin. \(1\) lit. b\)](#) și [art. 151 alin. \(1\) lit. b\)](#), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155 alin. \(4\)](#);**”

Aceste prevederi se coroborează cu art.155 alin.(8) lit.h) din același act normativ, care prevede:

**“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

**(...)**

**h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”**

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă prestărilor 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.

De asemenea, se reține că potrivit art.155 alin.(8) lit.h) din același act normativ, factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu **“suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”**

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura nr..**X..X./09.08.2006** emisă de SC **.X. COMPANY SRL**, în valoare de **.X. lei**, reprezentând „contravaloare servicii de cazare și transport” pe care era înscrisă mențiunea „TVA inclus”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.155 alin.(8) lit.h) din același act normativ, motiv pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Societatea susține că a procedat corect la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei iar organele de inspecție fiscală au precizat în mod incorect că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(8) lit.d) și art.155 alin.(8) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*acestea neexistând în actul normativ mai sus menționat*”.

Or, argumentul societății nu poate fi reținut, având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, valabile în perioada emiterii facturii fiscale, SC .X. SA putea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea aferentă unor facturi care conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv “*suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile*”.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se va respinge contestația formulată de SC .X. SA pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

**3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă utilităților facturate de X SUD SA ,X SA și SC X SA , aferente imobilului situat în Tg. .X., Str. X nr.X și refacturate în baza contractului de închiriere nr..X./02.04.2007 în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, în perioada mai 2007-septembrie 2008 societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli 605 „Cheltuieli cu energia și apa” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei reprezentând contravaloarea energiei electrice, a gazelor naturale și a apei menajere, facturate de către X SUD SA ,X SA și SC X X SA , aferente imobilului situat în Tg. .X., Str. X nr.X.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai sus menționată, SC .X. SA a închiriat imobilul situat în Tg. .X., Str. Gh. .X./ nr.X./ către SC .X. PROD SRL și că o parte din cheltuielile facturate de furnizorii de utilități, în sumă de .X. lei au fost refacturate către SC .X. PROD SRL iar diferența de .X. lei nu a fost refacturată acestei societăți până la data finalizării inspecției fiscale.



Totodată, s-a constatat că în perioada mai 2007-decembrie 2008 SC .X. SA a înregistrat în contul 4426 „TVA deductibilă” suma de .X. lei aferentă utilităților unui imobil care nu a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile și a colectat, prin refacturarea cheltuielilor mai sus menționate, taxa pe valoarea adăugată în sumă de doar .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru diferența între taxa pe valoarea adăugată dedusă de către societate și taxa pe valoarea adăugată colectată de către societate, au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, stipulează:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Potrivit acestor prevederi legale orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că între SC .X. SA , în calitate de locator și SC .X. PROD SRL în calitate de locatar, a fost încheiat contractul nr..X./02.05.2007, având ca obiect, potrivit capitolul II din contract:

**„1..... darea de către locator și luarea în chirie de locatar a imobilului situat în Tg. .X., str. X nr.X constând din :**

**-Complex .X. X mp**

**-Complex .X. X mp**

**Imobilul este identificat în extras de carte funciară pentru informare, nr. Carte funciară:.X./N, nr, Cadastral X/65/1/.X./1/1;X/65/1/3/1;X/65/1/1/1/.X./X./1;( X/1), COD C31...”**

**III.Durata contractului**

**Durata prezentului contract este cu începere de la data de 02.04.2007, până la o dată nedeterminată, (...)**

**Plata utilităților (gaz, electricitate, tv-radio, telefon, internet) se va efectua de către locatar în baza unor facturi emise de locator în funcție de valoarea facturilor anexate. Plata se va efectua în termen de 15 zile calendaristice de la data emiterii în caz contrar facturile vor fi stornate.”**

De asemenea, potrivit art.3 din actul adițional nr.1 la contractul de închiriere nr..X./02.05.2007:

**„Se modifică conținutul Cap. IV alin.3 care va avea următorul conținut:**

**Art.3 Plata utilităților (gaz, electricitate, tv-radio, telefon, internet) vor fi efectuate de către locatar , cât și cheltuielile ocazionate de :service, întreținere, înlocuire.”**

Prin urmare, potrivit prevederilor contractuale, plata utilităților reprezentând *gaz, electricitate, tv-radio, telefon, internet*, se efectuează de către locatar, respectiv SC .X. SRL în baza facturilor emise de SC .X. SRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada mai 2007-septembrie 2008 SC .X. SA a înregistrat în conturile de cheltuieli 605 „Cheltuieli cu energia și apa” și 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei reprezentând contravaloarea energiei electrice, a gazelor naturale și a apei menajere, facturate de către X SUD SA ,X SA și SC COMPANIA X SA, aferente imobilului situat în Tg. .X., Str. X nr.X.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai sus menționată, SC .X. SA a închiriat imobilul situat în Tg. .X., Str. X nr.X./ către SC .X. PROD SRL și că o parte din cheltuielile facturate de furnizorii de utilități, în sumă de .X. lei au fost refacturate către SC .X. PROD SRL iar diferența de .X. lei nu a fost refacturată acestei societăți până la data finalizării inspecției fiscale.

Totodată,s-a constatat că în perioada mai 2007-decembrie 2008 SC .X. SA a înregistrat în contul 4426 „TVA deductibilă” suma de .X. lei aferentă utilităților unui imobil care nu a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile și a colectat, prin refacturarea cheltuielilor mai sus menționate, taxa pe valoarea adăugată în sumă de doar .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru diferența între taxa pe valoarea adăugată dedusă de către societate și taxa pe valoarea adăugată colectată de către societate, au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea precizează că în mod eronat a fost stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât această taxă este aferentă unor achiziții efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, întrucât cheltuielile cu utilitățile au fost refacturate în totalitate.

De asemenea, precizează că potrivit contractului de închiriere nr..X./02.05.2007 încheiat cu SC .X. PROD SRL au fost închiriate doar clădirile menționate la pozițiile C1, C31 și C32 din extrasul de Carte Funciară în suprafață de .X. mp, reprezentând 58 % din suprafața construită de 19.100 mp și că facturarea utilităților s-a efectuat în procentul menționat, din totalul cheltuielilor cu utilitățile aferente imobilului din Tg..X., str. X nr.X în sumă

totală de .X. lei au fost refacturate către SC .X. PROD SRL utilități în sumă de .X. lei reprezentând 58% din total utilități.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv extrasul de carte funciară anexat de SC .X. SA la contestație, suprafața construită a imobilelor este de X mp, astfel că procentul pe care îl reprezintă suprafața clădirilor închiriate în raport cu total suprafață construită este de 67,8%.

Mai mult, se reține că nici prin contractul de închiriere nr..X./02.05.2007 nu se face referire la procentul invocat de societate.

Totodată, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Direcția generală a Finanțelor Publice .X. precizează că „**sumele refacturate către .X. PROD SRL, reprezentau în fapt contravaloarea integrală a unor facturi primite de la furnizorii de utilități și nu doar procentul de 58% din acestea (...)**”.

De asemenea, din analiza anexei nr.X la raportul de inspecție fiscală, se reține că există perioade în care SC .X. SA nu a refacturat utilitățile către SC .X. PROD SRL.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în speță precum și faptul că argumentele și documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal acestea au stabilit ca diferență suplimentară taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată.

**4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei calculată de organele de inspecție fiscală la Cap.III,B, pct.5 lit. i) din raportul de inspecție fiscală și suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată acceptată de societate – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele de inspecție fiscală au ajustat în mod legal taxa pe valoarea adăugată aferentă clădirilor închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL în condițiile în care organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca valoare de intrare a bunurilor în patrimoniu valoarea înscrisă în factura nr.X (X)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA iar societatea consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în calcul ca dată de intrare în patrimoniu data de 01.11.2007.**

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că SC .X. SA nu a ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate aferentă facturii de

achiziție de nr..X.(.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA pentru clădirile închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL, conform contractelor nr..X./28.12.2006 și nr..X./02.05.2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a depus la organele fiscale teritoriale notificarea prevăzută la pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, din care să rezulte că societatea a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă construcțiilor închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL, conform prevederilor pct.83 alin.5 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind suplimentar o taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă clădirilor închiriate către SC .X. SA și SC .X. PROD SRL a fost efectuată de organele de inspecție fiscală doar pe perioada în care SC .X. SA a facturat către aceștia contravaloarea chiriei.

**În drept**, potrivit art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, prevede:

***“(2) Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, prin derogare de la prevederile art. 149, va ajusta taxa, conform normelor.”***

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct.83 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

***“83. (1) Pentru aplicarea [art. 161](#) alin. (2) și (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligația să ajusteze taxa dedusă pentru bunurile imobile achiziționate, construite sau modernizate în ultimii 5 ani, proporțional cu partea din fiecare bun imobil care va fi utilizată pentru realizarea operațiunilor scutite și proporțional cu numărul de luni în care bunul va fi utilizat în regim de taxare. Ajustarea este operată într-o perioadă de 5 ani în cadrul căroro bunurile imobile au fost dobândite, începând cu data de la care fiecare bun imobil a fost dobândit. Pentru bunurile imobile care sunt modernizate ajustarea taxei deduse aferente***

**acestor lucrări este operată, de asemenea, într-o perioadă de 5 ani de la data finalizării fiecărei lucrări de modernizare. Pentru ajustare, suma taxei pentru fiecare an reprezintă o cincime din taxa dedusă aferentă achiziției, construirii sau modernizării bunurilor imobile. Pentru determinarea ajustării lunare se împarte fiecare cincime la 12. Suma care nu poate fi dedusă se calculează astfel: din perioada de 5 ani se scade numărul de luni în care bunul imobil a fost utilizat în regim de taxă, rezultatul se înmulțește cu ajustarea lunară. Frațiunile de lună se consideră lună întreagă. Taxa nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează din punct de vedere contabil pe cheltuieli, precum și în jurnalul pentru cumpărări și se preia corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire.”**

Totodată, potrivit art.141 alin.(2) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

**(...)**

**e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, (...).”**

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată și care la data aderării, respectiv 01.01.2007, sau după data aderării nu au optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.2), lit.e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, trebuie să ajusteze taxa pe valoarea adăugată.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că la data de 15.05.2005 SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii fiscale nr..X.(X)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA reprezentând „mijloace fixe conform anexă”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că factura nr..X.(X)/15.05.2005 a fost emisă în baza contractului de vânzare-cumpărare FN/13.05.2005, având ca obiect achiziția de către SC .X. SA de la SC .X. SA .X. .X., de bunuri imobile reprezentând clădiri și terenuri în valoare totală de Xlei, bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare potrivit prevederilor art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În luna noiembrie 2007, SC .X. SA a stornat factura nr..X.(X)/15.05.2005 și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de X lei, dar în care, pe lângă teren și clădiri, figurează ca fiind achiziționate și „utilaje-instalații” și în care în ceea ce

privește *clădirile* a fost înscrisă valoarea determinată de expert –evaluator ing. X prin „*Raport de evaluare clădiri și teren din municipiul .X. .X. str. X nr.X./.*”

Efectul acestor operațiuni a constat în diminuarea cu suma de .X. lei a taxei pe valoarea adăugată aferentă terenului și clădirilor și alocarea acestei sume ca fiind aferentă „utilajelor și instalațiilor”, trecându-se astfel din sfera operațiunilor pentru care se aplică măsurile de simplificare (taxare inversă) în cea a operațiunilor pentru care se aplică regimul normal de taxare.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că operațiunile consemnate în facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007 nu reflectă conținutul economic și juridic al tranzacției efectuate în baza contractului încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA, fapt pentru care, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare respectivele operațiuni și au dispus în sarcina societății întreprinderea demersurilor necesare în vederea stornării înregistrărilor efectuate în baza facturilor nr..X./01.11.2007 și nr..X./01.11.2007, emise de către SC .X. SA precum și în vederea stornării taxei deductibile în cuantum de .X. lei , înscrisă în factura nr..X. (.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA prin contul de furnizori, efectuării înregistrării contabile 4426=4427 cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2009, în conformitate cu prevederile titlului VI pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Așa cum s-a reținut și la Cap. III, A, pct.8 din prezenta decizie, nici la momentul soluționării contestației SC .X. SA nu a făcut dovada că operațiunile consemnate în facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007 reflectă conținutul economic și juridic al tranzacției efectuate în baza contractului încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA.

Prin urmare, se reține ca dată de achiziție a clădirilor, respectiv ca dată de intrare în patrimoniu, data de 15.05.2005, astfel că se consideră că societatea și-a exercitat dreptul de deducere înainte de data aderării, respectiv 01.01.2007.

Totodată, analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv contractul de închiriere nr..X./28.12.2006 , încheiat între SC .X. SA , în calitate de proprietar (locator) și SC .X. SA, în calitate de chiriaș, SC .X. a închiriat către SC .X. SA, așa cum rezultă din pct.II din contract, imobilul situat în Tg. .X., str. X nr.X” constând în: clădire sediu administrativ și confecții mănuși (C1) în procent de 30%, corp de legătură –drum, platformă, împrejurimi, casa de reglare gaz-centrală termică, atelier de întreținere –

atelier mecanic (C9), rezervor apa industrială (C12), punct termic (C35), rezervor apă potabilă, rețele canalizare.

De asemenea, potrivit pct. III din contract intitulat „Durata contractului”:

**„Durata prezentului contract este cu începere de la data de 01.01.2007, până la data de 31.12.2007, cu posibilități de prelungire.”**

De asemenea, analizând contractul de închiriere nr..X./02.05.2007, încheiat între SC .X. SA, în calitate de locator și SC .X. PROD SRL, în calitate de locatar, SC .X. SA a închiriat către SC .X. PROD SRL, „**imobilul situat în Tg. .X., str. X nr.X constând din :**

**-Complex .X. 9.217 mp**

**-Complex .X. 1.861 mp**

**Imobilul este identificat în extras de carte funciară pentru**

**X...”**

### **III.Durata contractului**

**Durata prezentului contract este cu începere de la data de 02.04.2007, până la o dată nedeterminată, (...).”**

Prin urmare, se reține că bunurile ce au făcut obiectul facturii de achiziție nr..**X.(.X.)/15.05.2005** emisă de SC .X. **SA** au fost închiriate către SC .X. SA și către SC .X. PROD SRL, începând cu **data de 01.01.2007, respectiv 01.04.2007.**

Astfel, se reține că începând cu data de 01.01.2007, SC .X. SA, a efectuat operațiuni de închiriere, scutite de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că potrivit art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct.38 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

**„(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.”**

Or, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, SC .X. SA nu a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere, întrucât nu a depus la organele fiscale notificare, conform prevederilor legale mai sus menționate.

Având în vedere că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunuri imobile achiziționate înainte de data aderării precum și faptul că la data aderării și ulterior acesteia nu a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere a acestor bunuri, în conformitate cu prevederile art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, societatea trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată **dedusă** cu ocazia achiziționării clădirilor.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată **aferentă clădirilor închiriate către SC .X. SRL luând în calcul ca valoare de intrare a bunurilor în patrimoniu valoarea înscrisă în factura nr..X. (.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA și nu valoarea înscrisă** facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă cu ocazia achiziționării clădirilor, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.

### **III. C. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată:**

1). Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată - Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere și au obligat societatea la stornarea taxei deductibile aferentă facturii nr..X. (.X.)/15.05.2005 reprezentând „mijloace fixe” prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, aferent lunii martie 2009, în condițiile în care societatea a stornat factura mai sus menționată și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 reprezentând „clădiri” și „teren” pentru care furnizorul a aplicat „taxarea inversă” și „utilaje și instalații” pentru care furnizorul a aplicat TVA în sumă de .X. lei.

**În fapt,** la data de 13.05.2005 , între SC .X. SA, în calitate de cumpărătoare și SC .X. SA, în calitate de vânzătoare a fost încheiat contractul FN prin care SC .X. SA „declara” că vinde SC .X. SA „*teren intravilan în suprafață de 31.475 mp, situat în Tg..X., str. X nr.X, edificat cu :C1-clădire sediu administrativ și confecții mănuși având Sc=2253,30 mp, C2-*



*corp de legătură având Sc-46,90mp, C5-casa reglare gaz, având Sc-9 mp, C6-șopron având Sc-180 mp, C8-șopron având Sc – 44 mp, C9 –atelier de întreținere, având Sc-271,80 mp,C10 –stație chimică având Sc-310 mp, C11-stație topit grăsimi având Sc-76,20 mp, C12 –rezervor apa industrială având Sc-113,60 mp, C13-șopron, având Sc-102,30 mp,C17-stație de epurare având Sc-1690,10 mp, C18-depozit combustibil având Sc-122,40 mp,C19 – rezervor apă reziduală având Sc 81,40 mp, C24-atelier de întreținere+stație pompe având Sc-357 mp, C25 –atelier întreținere având Sc 147,60 mp, C26-șopron având Sc 216,60 mp, C28 –atelier mecanic având Sc1209,70, C30-post transformare având Sc 6,80, C31-hală argăsitorie având Sc 1861,20 mp, C35 punct termic având Sc 64,20 mp, C36-cantar pod basculă având Sc 20 mp, C39 –punct alimentare având Sc 42,50 mp, C46- rezervor apă potabilă având Sc 56,20 mp, înscris în c. f. Nr.92.465/N –Tg. .X., (...)*

În baza contractului FN/13.05.2005, pentru bunurile specificate la pct.1 din contract, SC .X. SA a emis către SC .X. SA, în regim normal de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, factura fiscală nr..X. (.X.)/15.05.2005 reprezentând „mijloace fixe conform anexă” în valoare totală de X lei, în baza căreia SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Bunurile achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA și care au făcut obiectul facturii fiscale nr X (.X.)/15.05.2005 au fost recepționate de societate și înregistrate în conturile 211 „ Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții”.

Ulterior, în luna noiembrie 2007, SC .X. SA a stornat factura nr..X.(.X.)/15.05.2005 și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de X lei, dar în care, pe lângă teren și clădiri, figurează ca fiind livrate către SC .X. SA și „utilaje-instalații” . SC .X. SA a aplicat regimul de taxare inversă pentru teren și clădiri și regimul de taxare normală pentru „utilaje și instalații”, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Cu această ocazie, SC .X. SA a stornat din conturile 211 „ Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții” contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA în baza facturii fiscale nr..X. (.X.)/15.05.2005 și a înregistrat bunurile în conturile 211 „ Terenuri și amenajări de terenuri” , 212 „Construcții” și 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport și plantații”.

De asemenea, toate utilajele și instalațiile înscrise în anexa la factura nr..X./01.11.2007 au fost înregistrate în registrul mijloacelor fixe al SC .X. SA la o singură poziție (2.1.28) sub denumirea „utilaje și instalații .X.” având valoarea de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile ce obiectul facturii nr..X. (.X.)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA în baza contractului FN/13.05.2005 reprezintă bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare potrivit prevederilor art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că pe factura nr..X. (.X.)/15.05.2005, furnizorul SC .X. SA nu a înscris „taxare inversă” și nici SC .X. SA nu a aplicat taxarea inversă conform prevederilor art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în jurnalele de vânzări și cumpărări, nu a înscris-o în decontul de TVA , atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, ci a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei numai în jurnalul de cumpărări și a înscris-o în decontul de TVA aferent lunii mai 2005 doar ca taxă deductibilă, nu și ca taxă colectată, fapt ce a condus la diminuarea TVA de plată din luna respectivă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile consemnate în facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007 nu reflectă conținutul economic și juridic al tranzacției efectuate în baza contractului încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA, având în vedere că societatea nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte denumirile concrete, cantitățile și valorile alocate fiecărui utilaj sau instalație în parte astfel încât acestea să poată fi identificate cu ocazia unei inspecții pe teren precum și faptul că operațiunea consemnată în factura nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA referitoare la vânzarea-cumpărarea de utilaje nu se regăsește în contractul încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea de imobile în valoare totală de X lei și nicidecum de utilaje și instalații.

Ca urmare a celor constatate, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea efectului fiscal al deficienței prezentate mai sus, fără a lua în considerare operațiunile consemnate în facturile nr..X. și, respectiv, nr..X., emise de SC .X. SA în data de 01.11.2007, respectiv la calculul accesoriilor datorate de societate pentru perioada 26.06.2005-19.03.2009.

De asemenea, au dispus în sarcina societății întreprinderea demersurilor necesare în vederea stornării înregistrărilor efectuate în baza facturilor nr..X./01.11.2007 și nr..X./01.11.2007, emise de către SC .X. SA precum și în vederea stornării taxei deductibile în cuantum de .X. lei , înscrisă în factura nr..X. (X)/15.05.2005 emisă de SC .X. SA prin contul de furnizori, efectuării înregistrării contabile 4426 “TVA deductibilă”= 4427 “TVA colectată” cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2009, în conformitate cu prevederile titlului VI pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

**În drept**, art.160<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.05.2005, stipulează:

**“ (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**

**(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:**

**(...)**

**b) terenurile de orice fel;**

**c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;**

**(...)**

**(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.**

**(...)**

**(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, în vigoare la data de 01.05.2005, pentru livrările/achizițiile de clădiri și terenuri atât furnizorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținute responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând

în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat la primirea facturii** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, alin.(12) al pct. 65<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 18.02.2005, precizează:

**“ (12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată că pentru bunurile și serviciile prevăzute la art.160<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu au fost aplicate măsurile de simplificare, obligă beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 “TVA deductibilă”= 4427 “TVA colectată” și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

De asemenea, potrivit art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

**“ (2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”**

iar potrivit art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.02.2005 :

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

Art.116 alin.(1) din același act normativ, stipulează :

**“(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.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi pentru neachitarea la termenul de scadență, a taxei pe valoarea adăugată, respectiv 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la Cap.III, A, pct.8 din prezenta decizie, la data de 13.05.2005 a fost încheiat între SC .X. SA, în calitate de cumpărătoare și SC .X. SA, în calitate de vânzătoare, contractul FN având ca obiect, potrivit pct.1 din contract, vânzarea/cumpărarea de bunuri reprezentând „*teren intravilan în suprafață de Xmp, situat în Tg..X., str. X nr.X, edificat cu :C1-clădire sediu administrativ și confecții mănuși având Sc=2253,30 mp, C2-corp de legătură având Sc-46,90mp, C5-casa reglare gaz, având Sc-9 mp, C6-șopron având Sc-180 mp, C8-șopron având Sc – 44 mp, C9 –atelier de întreținere, având Sc-271,80 mp, C10 –stație chimică având Sc-310 mp, C11-stație topit grăsimi având Sc-76,20 mp, C12 –rezervor apa industrială având Sc-113,60 mp, C13-șopron, având Sc-102,30 mp, C17-stație de epurare având Sc-1690,10 mp, C18-depozit combustibil având Sc-122,40 mp, C19 –rezervor apă reziduală având Sc 81,40 mp, C24-atelier de întreținere+stație pompe având Sc-357 mp, C25 –atelier întreținere având Sc 147,60 mp, C26-șopron având Sc 216,60 mp, C28 –atelier mecanic având Sc1209,70, C30- post transformare având Sc 6,80, C31-hală argășitorie având Sc 1861,20 mp, C35 punct termic având Sc 64,20 mp, C36-cantar pod basculă având Sc 20 mp, C39 –punct alimentare având Sc 42,50 mp, C46- rezervor apă potabilă având Sc 56,20 mp, înscris în c. f. Nr.92.465/N –Tg. .X., (...)*”.

De asemenea, se reține că în baza contractului FN/13.05.2005, pentru bunurile specificate la pct.1 din contract, reprezentând teren și clădiri, SC .X. SA a emis către SC .X. SA, în regim normal de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, factura fiscală nr..X. (.X.)/15.05.2005 reprezentând „mijloace fixe conform anexă” în valoare totală de X lei, în baza căreia SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Conform Notei de recepție și constatare diferențe nr.1958 întocmită de SC .X. SA –Gestiunea Depozit Central, bunurile achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA și care au făcut obiectul facturii fiscale nr. .X.(X)/15.05.2005 au fost recepționate de societate și înregistrate în conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții”,

Prin urmare, se reține că la data de 15.05.2005, conform prevederilor contractuale și anexei la factura fiscală nr.6893586 (X)/15.05.2005, SC .X. SA a achiziționat și a înregistrat în evidența contabilă **terenuri și clădiri**.

Mai mult, chiar societatea prin contestație precizează că prin contractul de vânzare –cumpărare FN/13.05.2005 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SA **nu s-a prevăzut valoarea utilajelor și instalațiilor existente în imobilul situat în str. Gh. .X./ nr.X./**.

Astfel, având în vedere prevederile art.160<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât la data emiterii facturii fiscale nr..X. (.X.)/15.05.2005 SC .X. a livrat SC .X. SA bunuri reprezentând terenuri și clădiri ce se încadrau în categoria bunurilor pentru care se aplică măsurile de simplificare, faptul că furnizorul SC .X. SA nu a respectat prevederile legale privind taxarea inversă precum și faptul că atât furnizorii cât și beneficiarii sunt ținuți responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, se reține că SC .X. SA, în calitate de beneficiar avea **obligatia** să facă aplicațiunea taxării inverse, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA.

Totodată, se reține că în luna noiembrie 2007, SC .X. SA a stornat factura nr..X.(X)/15.05.2005 și a emis o nouă factură nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de X lei, dar în care, pe lângă **teren și clădiri**, figurează ca fiind achiziționate și **„utilaje-instalații”**.

Prin contestație, SC .X. SA precizează că această operațiune a fost determinată de faptul că prin contractul de vânzare –cumpărare FN/13.05.2005 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SA nu s-a prevăzut valoarea utilajelor și instalațiilor existente în imobilul situat în str. Gh. .X./ nr.X./ iar urmare a constatării acestei situații atât furnizorul cât și beneficiarul **„de comun acord au stabilit valoarea contractului defalcată pe:clădiri, terenuri, utilaje și instalații.”**

Cu această ocazie a fost întocmită Nota contabilă nr.9.1 „Mijloace fixe” prin care SC .X. SA a stornat din conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri” și 212 „Construcții” contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA și a înregistrat bunurile în conturile 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”, 212 „Construcții” și 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport și plantații”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că toate utilajele și instalațiile înscrise în anexa la factura nr..X./01.11.2007 au fost înregistrate în registrul mijloacelor fixe al SC .X. SA la o singură poziție (X) sub denumirea „utilaje și instalații .X.” având valoarea de .X. lei.

Or, societatea nu a prezentat nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației documente din care să rezulte denumirile concrete, cantitățile și valorile de achiziție ale fiecărui utilaj sau instalație în parte și care să justifice stornarea de către SC .X. SA a facturii nr..X.(X)/15.05.2005 și emiterea facturii nr..X./01.11.2007 precum și defalcarea valorii prețului de vânzare-cumpărare prevăzut în contractul FN/13.05.2005 de X lei, în teren, clădiri și „utilaje-instalații”.

La dosarul cauzei a fost depus un „*Raport de evaluare clădiri și teren din municipiul .X. .X., str. X nr.X*”, întocmit de expert evaluator ing. X la cererea SC .X. SA din .X. .X., având ca obiect „*alocarea de valori clădirilor și terenului cumpărate de SC .X. SA de la SC .X. SA, conform Anexei la factura nr.X/15.05.2005*”, scopul urmărit fiind „*înregistrarea în contabilitate a clădirilor și terenului, în vederea conducerii și urmăririi cheltuielilor privind amortizările și reparațiile*”.

De asemenea, potrivit pct.1.4 „Data lucrării”, *lucrarea a fost efectuată în cursul lunii decembrie 2007* iar „*valorile alocate pe clădiri și terenuri sunt considerate valabile la data cumpărării, respectiv sfârșitul lunii mai, începutul lunii iunie 2005.*”

Așa cum rezultă din pct.1.5 „*Premise, condiții limitative*”, terenul și clădirile nu au fost expertizate detaliat „*având în vedere faptul că lucrarea se referă la situația faptică din anul 2005, iar inspecția s-a efectuat în decembrie 2007. În cei doi ani de la achiziție toate clădirile și-au schimbat destinația, fapt care a impus și modificări constructive de anvergură. Executantul nu a pus la dispoziție cărțile tehnice ale construcțiilor, nici desene de execuție și nici date referitoare la reparațiile capitale sau curente survenite de la anul punerii în funcțiune, care se presupune a fi 1970.*”

*(...) Conform declarațiilor reprezentantului fostului proprietar, cât și reprezentantului actualului proprietar în valoarea de achiziție de 40 mld. Lei (vechi), evidențiată și în anexa la factura nr.X/15.05.2005, la data cumpărării valoarea instalațiilor era de X lei (vechi), valoarea taxei pe valoarea adăugată era de X lei (vechi). Proprietarul actual și fostul proprietar susțin că instalațiile tehnologice specifice activităților care s-au derulat în spațiile SC .X. SA erau cele înscrise în Anexa la factura nr..X./15.05.2005, iar valoarea lor , la momentul respectiv era de X lei (vechi). Majoritatea instalațiilor specifice menționate mai sus nu mai există în momentul inspecției sau au suferit modificări majore, fapt pentru care nu ni s-a solicitat și nu s-a făcut evaluarea acestora.”*

De asemenea, potrivit Cap.2 ”Evaluarea clădirilor și terenului”:

*„În momentul inspecției nu s-a putut verifica existența instalațiilor speciale, specifice derulării activității de producție a SC .X. SA, deci nu am putut face aprecieri asupra valorii acestora.”*

Prin urmare, se reține că la nici la data întocmirii raportului de evaluare, în baza datelor prezentate de societate, expertul evaluator nu a putut verifica existența utilajelor și instalațiilor .

Mai mult, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili nici pe ce s-a întemeiat afirmația evaluatorului din raportul de evaluare, potrivit căreia „ *majoritatea instalațiilor specifice nu mai există în momentul inspecției sau au suferit modificări majore*”, având în vedere că în același raport se precizează că „*singurele informații... au fost extrase din : Contractul de vânzare-cumpărare, Planul de amplasament și delimitare a bunului imobil; Anexa la factura nr..X./15.05.2005, emisă de SC .X. SA și din relatările verbale ale directorului SC .X. SA*”, nefiind indicat ca sursă de informații vreun document din care să rezulte denumirile și cantitățile bunurilor astfel încât acestea să poată fi identificate cu ocazia unei inspecții pe teren.

Având în vedere cele mai sus precizate, faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte denumirile concrete, cantitățile și valorile alocate fiecărui utilaj sau instalație în parte și din care să rezulte existența utilajelor și instalațiilor care au făcut obiectul facturii fiscale emise în data de 01.11.2007, precum și faptul că operațiunea consemnată în factura nr..X./01.11.2007 emisă de SC .X. SA referitoare la vânzarea-cumpărarea de utilaje nu se regăsește în contractul încheiat în data de 13.05.2005 între SC .X. SA și SC .X. SA al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea de imobile în valoare totală de X lei și nu de utilaje și instalații, societatea nu justifică operațiunea de stornare de către SC .X. SA a facturii nr..X.(.X.)/15.05.2005 și emiterea facturii nr..X./01.11.2007 având aceeași valoare totală de 4.000.000 lei, dar în care, pe lângă teren și clădiri, figurează ca fiind livrate către SC .X. SA și „utilaje-instalații”.

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul societății că nu datorează accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală întrucât a procedat în mod corect la aplicarea măsurilor de simplificare prin înregistrarea facturilor din 01.11.2007.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor pct.65<sup>1</sup> alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.9.X./003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și au calculat majorări de întârziere și au obligat societatea la stornarea taxei deductibile aferentă facturii nr..X. (.X.)/15.05.2005 reprezentând „mijloace fixe” prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și înregistrarea în



decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, aferent lunii martie 2009, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată.

**2) Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere, în condițiile în care prin contestația formulată, SC .X. SA nu aduce argumente de fapt și de drept, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, la Cap. III, B, pct.5 lit.b) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă contravaloarea unor facturi emise către beneficiari, reprezentând lucrări executate și servicii prestate reprezentând dezăpezire, salubritate, închirieri de utilaje, etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA colectată înscrisă în facturi a fost evidențiată și declarată cu întârziere, nefiind respectate prevederile art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, art.156 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, coroborat cu pct.79 alin.2 lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, în cazul facturilor menționate mai sus, perioadele fiscale în care a fost înregistrată și declarată TVA colectată, aferentă, sunt ulterioare celor în care au fost emise facturile, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA datorează accesorii bugetare pentru perioadele în care, în urma recalculării, a rezultat taxă pe valoarea adăugată.

La cap. III, B, pct.5 lit.c) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai 2005 și aprilie, iulie 2008, SC .X. SA a preluat în mod eronat în deconturile privind TVA depuse la organul fiscal teritorial, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalele de vânzări și cumpărări întocmite, încălcând prevederile OMFP nr.256/2004 și ale OMEF nr.94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „Decont de taxă pe valoarea adăugată.”

Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între taxa pe valoarea adăugată rezultată din evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal competent pe baza decontului de TVA. De asemenea, s-a constatat că SC .X. SA a declarat ulterior diferențele

respectiv, rămânând nedeclarată doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 109 lei.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de accesorii, în conformitate cu prevederile art.115, art.116 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

La Cap. III, B, pct.5 lit.d) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că deficiența prezentată la cap.III, lit.A pct.5 lit.f) din raportul de inspecție fiscală are influență și asupra taxei pe valoarea adăugată prin deducerea în mod nejustificat în luna iunie 2005 a sumei de .X. lei, ca urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat obligația de plată constând în taxă pe valoarea adăugată pentru perioada 26.07.2005-25.08.2005 , fapt pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

La Cap. III, B, pct.5 lit.g) din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2007, SC .X. SA nu a înregistrat, cu semnul minus, în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./23.02.2007 emisă de SC .X. .X. SRL, reprezentând contravaloare „avans inst. .X.”, societatea încălcând prevederile art.156 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât SC .X. SA nu a diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prin contestația formulată contestatoarea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea cauzei privind **majorările de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată calculate de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, potrivit prevederilor art.206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la forma și conținutul contestației:

**“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]**  
**c) motivele de fapt și de drept;**  
**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

coroborate cu prevederile pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”**

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu pct.2.4 din OPANAF nr.519/2005.

Solicitarea societății de recalculare a accesoriilor întrucât calculul acestora nu s-a efectuat distinct pentru fiecare constatare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, Direcția generală a finanțelor publice .X.-Administrație Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a precizat că *„altfel nu se putea ține cont de influența soldurilor sumei negative a TVA înregistrate de unitate în perioada verificată.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, se va respinge contestația formulată de SC .X. SA pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată ca nemotivată.

**3) Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată -Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare conform prevederilor legale, în condițiile în care prin contestație societatea susține că obligația stornării taxei deductibile prin contul de furnizori și efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” intervenea în luna încheierii actului de inspecție fiscală, respectiv luna martie 2009.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie 2007- august 2007, SC .X. SA a achiziționat servicii de natura lucrărilor de construcții, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, încălcând prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora lucrările de construcții montaj intră în sfera măsurilor de simplificare.

Astfel, s-a constatat că societatea nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”, conform pct.82 alin.(6) din HG nr.44/2004, neefectuând autolichidarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru perioada 26.03.2007-19.03.2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății obligația întreprinderii demersurilor necesare în vederea stornării taxei deductibile în cuantum de .X. lei, prin contul de furnizori, efectuării înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător din decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2009, în conformitate cu prevederile pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

**În drept**, art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**“ (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

**(...)**

**c) lucrările de construcții-montaj;”**

De asemenea, potrivit alin.(3) și alin (5) al art.160 din același act normativ:

**“ (3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.**

**(...)**

**“(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”**

iar potrivit pct.82 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004:

**„(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale atât furnizorii cât și beneficiarii unor servicii reprezentând lucrări de construcții-montaj au obligația să aplice măsurile de simplificare.

Totodată, beneficiarul are obligația să efectueze înregistrarea contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 ”TVA colectată”.

De asemenea, în situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxarea inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

Potrivit pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada februarie- august 2007:

**“(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160 alin. \(2\) din Codul fiscal](#), nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată că pentru bunurile și serviciile prevăzute la art.160 alin.2 nu au fost aplicate măsurile de simplificare, obligă beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 ”TVA colectată” și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Totodată, potrivit art. 156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

**“ (1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală,**

***un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.***”

De asemenea, potrivit art.115 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, :

***“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”***

Art.116 alin.(1) din același act normativ, stipulează :

***“(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.”***

Prin urmare, potrivit acestor prevederi pentru neachitarea la termenul de scadență, a taxei pe valoarea adăugată, respectiv 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, 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.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada februarie 2007- august 2007, SC .X. SA a achiziționat servicii de natura lucrărilor de construcții, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare încălcând prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora lucrările de construcții montaj intră în sfera măsurilor de simplificare.

Se reține ca urmare a neaplicării de către societate în perioada februarie 2007- august 2007, a măsurilor de simplificare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 26.03.2007-19.03.2009 și au dispus în sarcina societății obligația stornării prin contul de furnizori a taxei deductibile în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./09.02.2007 emisă de SC .X. SRL și facturile nr..X./13.06.2007, nr.X/06.07.2007 și nr.X/03.08.2007 emise de SC X SRL, efectuării înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 ”TVA colectată” cu suma de .X. lei și înregistrării acesteia la rândul de regularizări corespunzător din decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2009.

Prin contestația formulată SC .X. SA susține că nu datorează accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală întrucât societatea are societatea susține că obligația stornării taxei deductibile prin contul de furnizori și efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” intervine în luna încheierii actului de inspecție fiscală, respectiv luna martie 2009.

Întrucât S.C. .X. S.A. nu a aplicat măsurile de simplificare, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în factura nr..X./09.02.2007 emisă de SC .X. SRL și facturile nr..X./13.06.2007, nr.X/06.07.2007 și nr.1X/03.08.2007 emise de SC .X. SERVICE SRL, fără să și colecteze, diminuând astfel taxa pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului de stat pentru perioada 25.03.2007-25.09.2007 cu suma respectivă, precum și faptul că se această taxă colectată se considera ca a fost înregistrată în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, precum și prevederile art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, respectiv art.120 în vigoare începând cu data de 31.07.2007, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 26.03.2007-19.03.2009, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată.

\*

\*\*\*\*

În ceea ce privește argumentul societății că perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală nu este cea cuprinsă în raportul de inspecție fiscală "*depășindu-se perioada legală*" de efectuare a inspecției fiscale prevăzută la art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizăm că, termenul de 3 luni stipulat la art.104 alin.1 din acest act normativ este un termen de recomandare menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu unul de decădere, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen.

Mai mult, potrivit art.49, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

***"Mijloace de probă***

***(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:***

***a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;***

***b) solicitarea de expertize;***

***c) folosirea înscrisurilor;***

***d) efectuarea de cercetări la fața locului."***

iar din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pe perioada inspecției fiscale organele de inspecție fiscală, pentru a determina starea de fapt fiscală, au solicitat societății întocmirea și

prezentarea de documente, respectiv a “ materialului documentar necesar efectuării inspecției fiscale” și au solicitat societății prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/23.05.2008 **“revizuirea, analizarea și clarificarea sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor înregistrate în contul 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, cu întocmirea corespunzătoare a documentelor justificative și a evidențelor aferente, care să reflecte operațiunile efectuate în concret vizând bunurile respective, în conformitate cu prevederile Ordinului MFP nr.1850/2004, privind registrele și formularele financiar-contabile, astfel încât să rezulte cu claritate circuitul și destinația acestor bunuri”, “întocmirea corespunzătoare a jurnalelor de cumpărări aferente perioadei ianuarie 2007- februarie 2008, în conformitate cu prevederile Ordinului MFP nr.2217/2006, privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art.156 alun.(1) – (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și întreprinderea demersurilor necesare în vederea corectării deconturilor de TVA aferente aceleiași perioade “, precum și “depunerea la organul fiscal competent a declarațiilor recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri aferente trimestrelor II și III 2007”.**

În ceea ce privește argumentul societății că asupra societății au început controale încă din “luna noiembrie 2007, când aceeași inspectorii au încheiat diferite acte de control în aceeași procedură”, acesta nu poate fi reținut întrucât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, controlul efectuat în luna noiembrie 2007, la care face referire SC .X. SA nu s-a încadrat în acțiunea de inspecție fiscală generală efectuată la societate.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) și pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

1. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** -impozit pe profit,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,



urmând ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** -impozit pe profit,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. **Suspendarea soluționării cauzei referitoare la suma totală de .X. lei**, reprezentând :

- **.X. lei** -impozit pe profit,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL