



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. 177/ 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X.S.A.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907387/18.08.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr..X./10.08.2011 înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/18.08.2011 cu privire la contestația formulată de S.C. .X.S.A., împotriva Deciziei de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SV-701/29.06.2011, încheiate de reprezentanții D.G.F.P. .X..

S.C. .X.S.A. este persoană juridică romană, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J33/X/1991, având cod unic de înregistrare RO X. Sediul social al S.C. .X.S.A. este situat în .X., Str. X nr.X, jud. .X. și are ca obiect principal de activitate: *“întreținerea și repararea autovehiculelor”*- Cod CAEN 4520.

S.C. .X.S.A. contestă Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală pentru:

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ;**

- **.X. lei - accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**
- **diminuarea pierderii fiscale cumulate în sumă de .X. lei, în sensul recunoașterii deductibilității fiscale a următoarelor sume: .X. lei aferentă perioadei 01.10.2006-31.12.2009, iar pentru anul 2010 diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de .X. lei și majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei.**

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 titlului de creanță contestat, respectiv **30.06.2011**, așa cum reiese din amprenta stampilei societății aplicată pe adresa de comunicare a actelor administrativ fiscale și data depunerii contestației la Oficiul Postal, respectiv 29.07.2011, așa cum reiese din amprenta ștampilei aplicate pe plicul postal, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X.S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV-701/29.06.2011 și a Dispoziției nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, S.C. .X.S.A. invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

Societatea consideră că actele administrativ fiscale contestate „*sunt nefondate, nelegale și nu reflectă realitatea fiscală ca obligație, întrucât instituie obligarea pe de o parte la plată a unor sume pe considerentul că a fost înlăturată TVA deductibilă înregistrată ca nedeductibilă pentru perioada 01.10.2006-30.06.2010 în sumă de .X. lei, cât și diminuarea pierderii fiscale în perioada 01.10.2006-30.12.2009 și anul 2010 prin reconsiderarea pierderii fiscale prin considerarea unor cheltuieli aferente realizării veniturilor ca nedeductibile în sumă cumulată de .X. lei.*”

1. *Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea motivează următoarele:*

- TVA în sumă de .X. lei din facturile emise de S.C. .X. S.A. .X. (pct.1 din contestație și pct.2.12 lit.a din raport), sumă stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă, este o constatare care nu respectă

dispozițiile legale deoarece nu este motivată atâta timp cât culpa este a aceluia care a emis factura, S.C. .X.S.A. acceptând la plată de bună credință facturile în cauză. Astfel, răspunderea cade asupra furnizorului, argumentându-se și cu art.151 alin.2 din Codul fiscal. Nu se poate imputa societății faptul că furnizorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze pertinent și legal, în sensul constatării că aceste sume aferente TVA cade în răspunderea furnizorului care a colectat această sumă;

- TVA în sumă de .X. lei dedusă nelegal în luna noiembrie 2006, pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat și caracterizat acest fapt prin prisma evaluării erorilor, care se fac în contextul activității fiecărei societăți utilizându-se raționamentul profesional al celui care administrează evidența. Societatea invocă faptul că aceasta e eroare nesemnificativă și nu influențează informațiile financiar contabile și că este în situația unei neconcordanțe care nu modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare;

- referitor la lit.C1 din decizie se arată că organele de inspecție fiscală au obligat societatea la calculul de venituri și taxa pe valoarea adăugată pentru niște venituri neexistente, sumele fiind respinse la plată de instituții și stornate în mod legal, aceste sume fiind refuzate la plată. Se specifică faptul că suma nu poate fi precizată întrucât este cumulată cu o altă obligație impusă;

- referitor la lit.C2 din decizie se arată că factura de stornare pe care societatea nu a prezentat-o în timpul controlului a fost găsită după sosirea contabilei șef din concediu medical, anexând-o în copie la contestație.

Pe cale de consecință, referitor la pct.C1 și C2 din Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 societatea contestă ca obligație taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Cu privire la diminuarea pierderii, contestatoarea motivează următoarele:

- referitor la contractele de .X. financiar nr..X. și nr..X. încheiate între societatea contestatoare și S.C. .X. S.R.L. din .X., organele de inspecție fiscală a denaturat prin interpretare situația de fapt și drept și realitatea economică financiară, interpretare care nu respectă voința și intenția părților. Societatea invocă faptul că din interpretarea Legii nr.51/1997 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., există posibilitatea locatorului/utilizatorului inițial de a încheia la rândul său un contract de .X. pentru același bun cu un locator/utilizator final, încâlcându-se prin modul de interpretare al inspecției și principiile de interpretare consacrate în Codul Civil. Având în vedere că societatea se consideră utilizator în cadrul unui contract de .X. financiar se arată că soluția organelor de inspecție fiscală este în contradicție cu art.25 alin.1 și 2 din Codul fiscal, care nu face nicio

distincție privind relația utilizator inițial și utilizator final ori, impunerea și tratamentul fiscal al operațiunii trebuie raportată la prevederile Codului fiscal, soluția de diminuare fiscală cu suma de .X. lei ca aferentă perioadei octombrie 2006 - mai 2008, fiind în contradicție cu aceste prevederi.

Referitor la pct.c din Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de inspecția fiscală ce privește executarea lucrărilor de construcție de către S.C. .X. .X. IFN S.R.L. – .X. și vânzarea acestor bunuri imobile (sediu birouri, spălătorie auto) conform facturii nr..X./19.04.2010 societatea consideră că în mod abuziv organele de inspecție fiscală au interpretat tranzacția și nu au considerat ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei.

Societatea susține că nu a fost reținută situația de fapt și de drept care derivă inclusiv din protocolul încheiat între S.C. .X. .X. IFN S.R.L. ca parte din grupul de firme al S.C. .X. S.R.L. care este acționar majoritar al S.C. .X.S.A., iar cum aceasta nu dispunea de niciun fel de lichiditate pentru realizarea acestor investiții a înțeles să apeleze în condiții mai mult decât favorabile pentru sine la o societate din grupul de firme a acționarului majoritar care avea capacitatea de a realiza această investiție. Condiția era ca până la finalizarea construcțiilor, aceasta, în cazul în care nu va putea returna sumele de bani investite să fie tratată ca proprietar în fapt și de drept al bunurilor imobile așa cum este legal din oricare punct de vedere, fără să fie nevoie de un contract autentic de vânzare cumpărare în acest sens atâta timp cât părțile au încheiat o convenție legală în acest sens (convenție ce nu a putut fi prezentată din motivul că nu știa de ea fiind la sediul finanțatorului), dar chiar și fără această convenție din punct de vedere legal sub aspectul civil, comercial S.C. .X. .X. IFN S.R.L. are calitate de proprietar al bunurilor construite pe cheltuiala sa.

Societatea reiterează faptul că modul de interpretare este în dezacord și cu principiile de interpretare a contractelor consacrate de Codul civil, care prevede că aceasta se face după voința reală a părților și nu după sensul și bunul plac al organelor de inspecție fiscală, și pe cale de consecință considera ca nelegală nerecunoașterea tranzacției și că nu reprezintă o cheltuială deductibilă suma de .X. lei, influențând în acest sens pierderea fiscală prin diminuarea acesteia.

Referitor la pct.d din Raportul de inspecție fiscală și din Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, societatea susține că având în vedere criza financiară terenul a fost vândut la un preț la care organele de inspecție fiscală au considerat că suma de X lei trebuia impozitată ca element similar veniturilor, cu mențiunea că înstrăinarea imobilelor nu se putea face decât cu terenul aferent.

Societatea consideră că acest aspect constatat de organele de inspecție fiscală este nelegal și nu se încadrează în condițiile art.22 alin.5 și 5¹ din Codul fiscal.

Față de toate aspectele evidențiate, societatea contestă legalitatea, temeinicia și existența obligațiilor fiscale în sarcina ei, de interpretare subiectivă și abuzivă a tranzacțiilor și realității economice.

Societatea solicită anularea în totalitate a punctelor contestate din Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr.F- SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV-701/29.06.2011 și a Dispoziției nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată datorate bugetului de stat de către S.C. .X.S.A., astfel:

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ;**

- **.X. lei - accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**

- **diminuarea pierderii fiscale cumulate în sumă de .X. lei, în sensul recunoașterii deductibilității fiscale a următoarelor sume: .X. lei aferentă perioadei 01.10.2006-31.12.2009, iar pentru anul 2010 diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de .X. lei și majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei.**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.10.2006-30.06.2010

1. Taxa pe valoarea adăugată

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada octombrie 2006 – martie 2010 facturi emise de S.C. X .X. S.A. din .X. societate care nu este plătitoare de TVA de la data de 31.12.2004, fapt pentru care TVA în sumă de .X. lei înregistrată de pe aceste facturi nu este deductibilă fiscal.

De asemenea, din verificarea corcondanței între jurnalele de TVA și deconturile de TVA s-a constatat că în luna noiembrie 2006 societatea a declarat TVA de plată în sumă de .X. lei în loc de .X. lei, mai puțin cu suma de .X. lei. Societatea a plătit suma de .X. lei, dar nu a mai corectat decontul de TVA al lunii noiembrie 2006 și nici nu a cuprins diferența în deconturile ulterioare la randurile de regularizări, iar suma achitată în plus față de decont TVA de .X. lei s-a stins pentru plata decontului de TVA din luna mai 2009. În

fisa sintetica a contribuabilului societatea nu figurează cu sume TVA achitate în plus.

Societatea a efectuat prestări de servicii (transport persoane) care sunt subvenționate de stat (bilete de călătorie pentru handicapați, bilete de călătorie pentru veterani de război care sunt subvenționate 100% și bilete de călătorie pentru pensionari care sunt subvenționate 50%). Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a înregistrat venituri și TVA pentru valoarea documentelor care au fost respinse la plată de instituțiile abilitate (Ministerul transporturilor și Direcția de asistență socială și protecția copilului). Societatea nu a prezentat factura de stornare nr..X./28.12.2006 cu TVA aferent de X lei, TVA ce nu poate fi înscris cu minus în contul 4427 datorită lipsei documentului. Astfel, TVA colectat stabilit de organele de inspecție fiscală este în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile TVA aferentă a patru facturi emise de .X. .X. SPRL Italia, facturi întocmite de această firmă pentru operațiuni care s-au desfășurat pe teritoriul Italiei și întocmite în Euro și TVA în Euro. Societatea a înregistrat TVA italian și a dedus TVA în sumă totală de .X. lei. De asemenea, societatea a dedus TVA la câteva documente înregistrate în contul 623, sumele reprezentând TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate în anul 2007, 2008 și 2009 în sumă totală de .X. lei.

Față de constatările de mai sus în perioada 01.10.2006-30.06.2010, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au determinat o taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

Pentru debitul stabilit suplimentar, în temeiul art.120 alin.1 și alin.7 (7), art.120¹ alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei din care: majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Impozit pe profit

Societatea, în perioada verificată de organele de inspecție fiscală, a înregistrat pierdere fiscală după cum urmează:

2006 - pierdere în sumă de X lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, pierdere fiscală în sumă de X lei;

2007 – pierdere în sumă de X lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, pierdere fiscală în sumă de X lei;

2008 - pierdere în sumă de X lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, pierdere fiscală în sumă de X lei;

2009 - pierdere în sumă de X lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, pierdere fiscală în sumă de X lei;

Pierderea fiscală din anii precedenți (în perioada octombrie 2006-2008) este în sumă totală de: X lei, și se datorează creșterii cheltuielilor cu combustibilii datorită creșterilor prețurilor la motorină, cheltuielilor de amortizare pentru mijloace de transport (aferele contractelor de .X. financiar).

Societatea a efectuat prestări de servicii (transport persoane) care sunt subvenționate de stat (bilete de călătorie pentru handicapați, bilete de călătorie pentru veterani de război care sunt subvenționate 100% și bilete de călătorie pentru pensionari care sunt subvenționate 50%). Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a înregistrat venituri și TVA pentru valoarea documentelor care au fost respinse la plată de instituțiile abilitate (Ministerul transporturilor și Direcția de asistență socială și protecția copilului). Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că modul de înregistrare a veniturilor rezultate din valoarea билетelor de călătorie a fost diferit, respectiv s-a întocmit factură numai pentru valoarea билетelor de călătorie acceptate de instituții sau s-a întocmit factura pentru toată valoarea documentelor apoi s-a stornat factura în cauză și s-a întocmit altă factură numai pentru valoarea acceptată la decontare sau în alte cazuri s-a întocmit factura pentru toată valoarea documentelor și apoi s-a întocmit factura de stornare pentru valoarea documentelor refuzate.

Având în vedere aceste constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri de X lei în anul 2006, de X lei în anul 2007, de X lei în anul 2008, de X lei în anul 2009 și de X lei în perioada 01.01.2010-30.06.2010, cu aceste sume diminuându-se pierderea fiscală pentru anii în cauză. Suma totală aferentă diminuării pierderii fiscale este de X lei.

În anul 2006, societatea a încheiat două contracte de .X. financiar – finanțator fiind .X. S.R.L., înregistrând mijloacele fixe în contul 213 și începând cu luna iulie 2006 a înregistrat amortizare lunară.

Organele de inspecție fiscală au constatat referitor la cele două contracte de .X. nr..X./17.05.2006 și nr..X./27.05.2006 că acestea sunt încheiate cu o societate comercială care nu are ca obiect principal de activitate operațiuni de .X. și care nu este proprietara mijloacelor de transport care fac obiectul contractului așa cum prevede Legea nr.51/1997 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., în vigoare la încheierea contractelor. Totodată, organele de inspecție fiscală au apreciat că exista posibilitatea, având în vedere contractul de .X. financiar încheiat între .X. .X. .X. IFN S.A. și S.C. .X. S.R.L., ca S.C. .X. S.R.L. să închirieze autocarele către S.C. .X.S.A. contra unei chirii lunare (caz în care societatea deducea cheltuieli cu chiria). Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că amortizarea înregistrată de S.C. .X.S.A. în baza celor două contracte de .X. nr..X./17.05.2006 și nr..X./27.05.2006 nu reprezintă cheltuieli deductibile cu amortizarea mijloacelor de transport în perioada octombrie 2006 – mai 2008, rezultând astfel o amortizare nedeductibilă în sumă totală de .X. lei

repartizată pe ani astfel: în 2006 - X lei, 2007- X lei și în 2008- X lei, cu aceste sume diminuându-se pierderea fiscală pentru anii 2006, 2007 și 2008.

S.C. .X.S.A. a obținut autorizația de construire nr.X/31.10.2006 pentru executarea lucrărilor de construcție pentru : clădire showroom cu parter și mezanin respectiv anexa atelier service și spălătorie auto. În baza acestei autorizații investiția respectiv contractul cu constructorul S.C. X S.A. a fost efectuată de S.C. .X. .X. IFN S.A. , societate care a și plătit valoarea investițiilor.

Organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor au stabilit că S.C. .X. .X. IFN S.A. a emis către S.C. .X.S.A. factura fiscală nr. .X./19.04.2010 în valoare totală de .X. lei cu TVA scutit reprezentând contravaloare sediu birouri –spălătorie auto situată în str. X nr.X, .X., fără încheierea unui contract de vânzare cumpărare în formă autenticată la notar din care să rezulte transferul dreptului de proprietate și fără anexarea unui alt document din care să rezulte că S.C. .X. .X. IFN S.A. este proprietara de drept a imobilului. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că înregistrarea sumei de .X. lei reprezentând valoare neamortizată aferentă imobilului respectiv în contul 6583 a fost făcută în mod eronat fără un document în care să se reflecte tranzacția reală, și astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei nu reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil stabilind că la data de 30.06.2010 societatea înregistrează profit impozabil, dar care a fost influențat cu pierderea înregistrată anterior de către societate.

S.C. .X.S.A. a efectuat în luna ianuarie 2009 reevaluarea terenurilor din patrimoniu și a înregistrat în contul 105 « diferite de reevaluare », suma de X lei reprezentând diferența de reevaluare aferentă terenului în suprafață de X mp. La vânzarea terenului, societatea a făcut înregistrarea X cu suma de X lei fără să impoziteze, la scăderea din gestiune rezerva din reevaluare aferentă terenului conform prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei trebuia impozitată ca element similar veniturilor, cu această sumă fiind astfel diminuată pierderea cumulată și înregistrată de societate la data de 30.06.2010.

Diminuarea pierderii fiscale stabilită pentru fiecare an este:

2006 - suma de X lei (X lei - amortizare + X lei –venituri);

2007 – suma de X lei (X lei - amortizare + X lei);

2008 – suma de X lei (X lei – amortizare + X lei – venituri);

2009 – suma de .X. lei, deci diminuarea pierderii fiscale în perioada 01.10.2006-31.12.2009 este în sumă de .X. lei. Rezultă că pierderea fiscală din anii precedenți care se poate recupera în anul 2010 este de: X lei în 2005, .X. lei (.X. -.X. lei) în anul 2006, .X. lei (.X. -X lei) în anul 2007, X lei (X – X lei) în anul 2008 și .X. lei (X-.X. lei) în anul 2009. Total pierdere din anii precedenți la 30.06.2010 este de X lei față de X lei luată în calcul de societate la data de 30.06.2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit la data de 30.06.2010 pierderea fiscală în sumă de X lei, profit impozabil în sumă de X lei total diferențe la calculul profitului impozabil la 30.06.2010 cu suma totală de X lei din care: diminuarea cheltuielilor deductibile cu .X. lei și majorarea veniturilor impozabile cu suma de X lei și X lei.

Deoarece societatea înregistrează la data de 30.06.2010 pierdere fiscală din anii precedenți, la această dată pierderea fiscală cumulată (inclusiv anul 2010) se diminuează cu suma de .X. lei (.X. lei +X lei) și pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare constatările organului 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:

1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, se reține:

1.1. 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 asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de S.C. X .X. S.A., în condițiile în care furnizorul serviciilor nu este o persoană plătitoare de TVA.

În fapt, S.C. .X.S.A. a dedus în perioada octombrie 2006 – martie 2010, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. X .X. S.A., conform anexei nr.3a la Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV-701/29.06.2011.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. X .X. S.A. nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, deoarece furnizorul de servicii către societatea contestatoare nu este plătitoare de TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X.S.A. dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

În susținerea cauzei, societatea aduce ca argument faptul că: *“nu se poate imputa societății faptul că furnizorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze pertinent și legal, în*

sensul constatării că aceste sume aferente TVA cade în răspunderea furnizorului care a colectat această sumă.”

În drept, prevederile art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ Art.145 Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

În speță sunt incidente și prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră :

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5)”, coroborate cu prevederile art.155 alin.5 din același act normativ:

Art.155 alin.(5) „Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X., în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin.(2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în .X., precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art.153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art.126 alin.(4) lit.b);”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor, contribuabilii sunt obligați să justifice suma taxei pe valoarea adăugată prin documente întocmite conform legii, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizori din țară.

De asemenea, se reține că facturile fiscale sau documente legal aprobate trebuie completate în mod obligatoriu cu anumite date: denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare nu se găsea în situația unei tranzacții izolate ci în situația unor tranzacții sistematice desfășurate pe o perioadă de 5 ani, fapt pentru care pe perioada desfășurării relațiilor comerciale avea toate mijloacele de informare privind calitatea de societate înregistrată în scopuri de TVA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, atâta timp cât societatea a derulat operațiuni comerciale cu un furnizor de bunuri și/sau servicii neplătitor de TVA, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat**”, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

1.2. 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 să se pronunțe asupra taxei pe valoarea adăugată de plată stabilită prin decizia de impunere nr.F-

SV-.X./29.06.2011 în condițiile în care această sumă nu a fost declarată prin decontul TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2006 societatea a declarat TVA de plată în sumă de .X. lei în loc de .X. lei, mai puțin cu suma de .X. lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a declarat eronat TVA rezultată de plată în luna noiembrie 2006, în conformitate cu prevederile art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea aduce ca argument faptul că: „aceasta e eroare nesemnificativă și nu influențează informațiile financiar contabile și că este în situația unei neconcordanțe care nu modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare”.

În drept, prevederile art.156² alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Persoanele inregistrate conform art.153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva. (...)

(3) Datele inscrise incorect intr-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor inscrie la randurile de regularizari.”

De asemenea, prevederile art.157 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156² si 156³.”

Prevederile art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art. 85

“Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile [art. 82 alin.\(2\)](#) și [art. 86 alin. \(4\)](#);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii

obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

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

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.”

Se reține că deconturile de taxa pe valoarea adăugată depuse de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA pot fi corectate fie la solicitarea contribuabilului, în cazul în care acesta constată o eroare materială în decontul depus, fie de către organul fiscal, la inițiativa acestuia.

Potrivit Ordinului nr.179/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, se considera **erori materiale** ce pot fi corectate prin "rectificarea" decontului de TVA, pot fi următoarele:

- erori de transcriere, cum sunt: preluarea eronată a sumelor din jurnale, inversarea unor cifre din sumele trecute în decont, preluarea eronată a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (de exemplu: declararea eronată a soldului de plată din decontul perioadei fiscale anterioare);

- înregistrarea în decont a diferențelor de taxa pe valoarea adăugată de plată, constatate de organele de control, contrar reglementărilor legale în materie;

- erori provenind din înscrierea în decontul de taxa pe valoarea adăugată a sumelor ce au fost solicitate la rambursare în perioada anterioară.

Referitor la argumentul contestatoarei în ceea ce privește declararea eronată a TVA potrivit căruia: *”aceasta e eroare nesemnificativă și nu influențează informațiile financiar contabile și că este în situația unei neconcordanțe care nu modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere deoarece eroarea materială putea fi corectată și nici nu a cuprins diferența în deconturile ulterioare la rândurile de regularizări.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare necorectându-și decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2006 și achitând diferența în plus, aceasta a stins alte debite și în fișa pe plătitor societatea nu mai figurează cu sume achitate în plus.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, atâta timp cât societatea avea posibilitatea să își corecteze eroarea materială, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu

prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

1.3. 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 avea obligația colectării TVA, în condițiile în care societatea nu a înregistrat venituri aferente pentru prestările de servicii efectuate în baza unor documente de călătorie gratuite sau parțial gratuite care nu îndeplineau condițiile stabilite de lege pentru a fi decontate de la bugetul statului și care au fost refuzate la plată de instituțiile abilitate.

În fapt, societatea a efectuat prestări de servicii (transport persoane) care sunt subvenționate de stat (bilete de călătorie pentru handicapați, bilete de călătorie pentru veterani de război care sunt subvenționate 100% și bilete de călătorie pentru pensionari care sunt subvenționate 50%). De asemenea societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale factura de stornare în valoare de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a înregistrat venituri și TVA aferentă pentru valoarea documentelor care au fost respinse la plată de instituțiile abilitate (Ministerul Transporturilor și Direcția de asistență socială și protecția copilului) și au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei aferentă facturii de stornare.

În susținerea cauzei, societatea aduce ca argument faptul că: **“organele de inspecție fiscală au obligat societatea la calculul de venituri și taxa pe valoarea adăugată pentru niște venituri neexistente, sumele fiind respinse la plată de instituții și stornate în mod legal, aceste sume fiind refuzate la plată.”**

În drept, prevederile art.126 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 126

“ Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;” coroborate cu prevederile art.134 din același act normativ care stipulează:

Art. 134

“ Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

Art. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor. În ceea ce privește exigibilitatea taxei, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei cu privire la stornarea veniturilor și a TVA aferentă pentru prestările de servicii care s-au efectuat de societatea contestatoare în baza unor documente de călătorie gratuite sau parțial gratuite și care nu îndeplineau condițiile stabilite de lege pentru a putea fi decontate de la bugetul statului și refuzate la plată, societatea nu a adus argumente și temeuri legale care să încadreze situația de fapt altfel decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

De reținut este faptul că societatea nu susține că prestările de servicii de transport nu s-ar fi efectuat, ci că plățile au fost refuzate de instituții, societatea prezentând în timpul inspecției fiscale documente de transport refuzate de instituțiile abilitate (Ministerul transporturilor și Direcția de asistență socială și protecția copilului) și care au fost imputate conducătorilor auto care nu au verificat legalitatea documentelor prezentate de călători și nu a prezentat argumente privind motivul întocmirii facturii de stornare pentru servicii de transport care au fost efectuate în baza biletelor de călătorie gratuite.

Cu ocazia contestației societatea a depus o copie după această factură din care rezultă că factura este emisă de Ministerul Transporturilor, dar pentru care nu a prezentat un document privind motivul întocmirii acestei facturi prin care s-a consemnat stornarea de venituri și TVA pentru servicii de transport care au fost efectuate în baza biletelor de călătorie gratuite.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, atât timp cât societatea nu susține cu documente și argumente care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de inspecția fiscală, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,** coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,** și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

1.4. Referitor la TVA 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 asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care S.C. .X.S.A. prin contestație, nu aduce niciun argument în susținerea acestei sume.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar în sumă de .X. lei, contestat de societate, pentru care au fost calculate, majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, în temeiul art.120 alin.1 și alin.7(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X.S.A. deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, societatea aduce argumente doar pentru TVA în sumă totală de X lei, așa cum s-a reținut la capitolul III pct.1 TVA : pct.1.1, pct.1.2 și pct.1.3 din prezenta decizie.

Pentru diferența de TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile înregistrate în perioada 2007-2009, în sumă totală de X lei și pentru TVA dedusă eronat aferentă unor operațiuni ce s-au desfășurat în afara țării, în sumă de .X. lei, contestată, stabilite de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, S.C. .X.S.A. nu aduce niciun argument în susținerea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 (1) lit.c) și lit.d) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: **“Contestația poate fi respinsă ca 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”**.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativ iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

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, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SV-701/29.06.2011 ce face obiectul acestui capăt de cerere, în conformitate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează : “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;” se va respinge contestația formulată de S.C. .X.S.A. ca **nemotivată pentru suma de X lei reprezentând TVA, din care:**

- .X. lei – TVA aferentă facturilor emise de .X. .X. SPRL Italia ;
- X lei – TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile înregistrate în perioada 2007-2009.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

*Având în vedere că prin prezenta decizie la Cap.III pct.1.1,1.2,1.3 și 1.4, s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA.*

2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale de recuperat din perioada 01.10.2006-30.12.2009 și 01.01.2010-30.06.2010 prin considerarea unor cheltuieli aferente realizării veniturilor societății ca nedeductibile și majorarea veniturilor impozabile, în sumă cumulată de .X. lei, se reține:

2.1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată cu cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport în perioada octombrie 2006-mai 2008, Agenția Națională de Administrare

Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu amortizarea aferentă celor 5 mijloace de transport, în condițiile în care prin cele două contracte încheiate cu S.C. .X. S.R.L. părțile au convenit că proprietar al bunurilor sa rămână S.C. .X. S.R.L.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate la stabilirea rezultatului fiscal pe perioada octombrie 2006 - mai 2008 pentru suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport, amortizare înregistrată de societate în baza contractelor de .X. financiar nr..X./17.05.2006 și nr..X./27.05.2006.

Având în vedere că cele două contracte la care se face referire sunt încheiate cu o societate comercială care nu are ca obiect principal de activitate operațiuni de .X. și care nu este proprietara mijloacelor de transport așa cum prevede O.G. nr.51/1999 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că amortizarea înregistrată de S.C. .X.S.A. aferentă mijloacelor fixe nu reprezintă cheltuieli deductibile, potrivit prevederilor art.7 alin.1 pct.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.1, art.25 alin.1 și 2 din O.G. nr.51/1999 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., diminuând pierderea fiscală înregistrată de societate pe perioada verificată cu suma de .X. lei.

Societatea, în susținerea cauzei consideră că:”*se consideră utilizator în cadrul unui contract de .X. financiar si arată că soluția organelor de inspecție fiscală este în contradicție cu art.25 alin.1 și 2 din Codul fiscal, care nu face nicio distincție privind relația utilizator inițial și utilizator final ori, impunerea și tratamentul fiscal al operațiunii trebuie raportată la prevederile Codului fiscal*”.

În drept, art.7 alin.1 pct.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

ART. 7

“Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: (....)

7. contract de .X. financiar - orice contract de .X. care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de .X. produce efecte;

b) contractul de .X. prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) perioada de .X. depășește 75% din durata normală de utilizare a bunului ce face obiectul .X.ului; în înțelesul acestei definiții, perioada de .X. include orice perioadă pentru care contractul de .X. poate fi prelungit;

Art.25 alin.1 și alin.2 din același act normativ prevede:

“Contracte de .X.

(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de .X. se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de .X.)”,
coroborat cu prevederile art.1 din O.G.nr.51/1999 privind operațiunile de .X. și societățile de .X., care stipulează:

ART. 1

“(1) Prezenta ordonanță se aplică operațiunilor de .X. prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de .X., iar la sfârșitul perioadei de .X. locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al locatarului/utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de .X. fără a schimba natura leasingului ori de a înceta raporturile contractuale. Locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de .X., dar nu mai devreme de 12 luni, dacă părțile convin astfel și dacă achită toate obligațiile asumate prin contract.”

Din textele de lege enunțate mai sus se reține că, **în cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar.**

Se mai reține că **amortizarea bunului care face obiectul unui contract de .X. se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.** Pe de altă parte, în cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de .X.).

Conform punctului 72 din Normele de aplicare ale art. 25, aprobate prin H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, **încadrarea operațiunilor de .X. se realizează avându-se în vedere prevederile art.7 alin.(1) pct.7 și 8 din Codul fiscal și clauzele contractului de .X..**

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că în data de 21.04.2006, .X. .X. X IFN S.A. în calitate de finanțator încheie un contract de .X. cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de utilizator având ca obiect achiziționarea a 50 bucăți autobuze.

De asemenea se mai reține că, în luna mai 2006, societatea contestatoare încheie două contracte de .X. financiar cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de finanțator și anume contractul nr..X./17.05.2006 și contractul nr. .X./27.05.2006, obiectul acestor două contracte reprezentândul finanțarea achiziționării a cinci autobuze (cele 5 autobuze erau parte a Contractului de .X. financiar nr. LS01-CL17167/.X./2006-.X. din data de 4/21/2006).

În anul 2008, în luna mai, S.C. .X.S.A. în calitate de utilizator final a încheiat cu .X. .X. X IFN S.A. în calitate de finanțator și S.C. .X. S.R.L. în calitate de utilizator un contract de novăție și cesiune de drepturi a Contractului de .X. financiar nr. LS01-CL17167/X/2006-.X. din data de 4/21/2006, ce a avut ca obiect cele cinci mijloace de transport care au făcut obiectul contractelor de .X. financiar nr..X./17.05.2006 și nr..X./27.05.2006, iar din conținutul contractului rezultă că utilizatorul S.C. .X. S.R.L. a solicitat transmiterea contractului de .X. către noul utilizator S.C. .X.S.A.

Însă, în ceea ce privește condițiile inserate de către părți în cuprinsul unei convenții, potrivit art.5 din Codul Civil: « *nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, de la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri* », ordinea publică reprezentând un ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept. Dispozițiile cu caracter de ordine publică, ce privesc în special ordinea politică, economică și socială au un caracter imperativ și nu pot fi înlăturate prin convenții particulare.

Se mai reține că S.C. .X.S.A. devine utilizator de drept în baza contractului de novăție și de cesiune a drepturilor, cele două contracte de .X. financiar încheiate între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.A. sunt greșit denumite astfel, întrucât S.C. .X. S.R.L. nu are în obiectul de activitate operațiuni de .X., iar încadrarea noului utilizator a fost făcută prin contractul de novăție și cesiune a drepturilor. Cele două contracte de .X. financiar nr..X./17.05.2006 și nr..X./27.05.2006 fiind de fapt contracte de finanțare și astfel, amortizarea celor cinci mijloace de transport în perioada octombrie 2006 - mai 2008 nu putea fi dedusă de S.C. .X.S.A., și așa cum prin cele două contracte s-a convenit la pct.2.1. că “ *proprietar să rămână S.C. .X. S.R.L.*”, cheltuielile cu amortizarea putând fi deduse de aceasta.

Se reține ca urmare a celor enunțate mai sus, că S.C. .X.S.A. putea să deducă cheltuiala cu amortizarea mijloacelor de transport din luna următoare încheirii contractului de novăție și cesiune de drepturi a Contractului de .X. financiar nr.LS01-CL17167/X/2006-X/2006, încheiat la data de 05.05.2008.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala cu

amortizarea mijloacelor fixe în sumă de .X. lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de .X. lei și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectiva sumă.

2.2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată cu cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând valoare neamortizată aferentă imobil ”sediul birouri, spălătorie auto, 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 diminuat pierderea fiscală cu această sumă, în condițiile în care între părți nu s-a încheiat un contract de vânzare-cumpărare în formă autenticată din care să rezulte transferul dreptului de proprietate, iar prin contestație societatea nu aduce alte documente care să combată reținerile organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. .X. IFN S.A. a emis către S.C. .X.S.A. factura fiscală nr..X./19.04.2010 în valoare totală de .X. lei cu TVA scutit reprezentând contravaloarea sediu birouri, spălătorie auto fără încheierea unui contract de vânzare – cumpărare în formă autenticată din care să rezulte transferul dreptului de proprietate, facturarea s-a făcut pentru un bun pe care S.C. .X. .X. IFN S.A. nu era proprietar, proprietar fiind societatea contestatoare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X.S.A. a înregistrat suma de .X. lei în contul 658.3 **“Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”** fără un document în care să se reflecte tranzacția reală, drept urmare aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.11 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și astfel a fost dispusă diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată, cu suma de .X. lei.

Societatea în susținerea cauzei consideră că: „*nu a fost reținută situația de fapt și de drept care derivă inclusiv din protocolul încheiat între S.C. .X. .X. IFN S.R.L. ca parte din grupul de firme al S.C. .X. S.R.L. care este acționar majoritar al S.C. .X.S.A., iar cum aceasta nu dispunea de niciun fel de lichiditate pentru realizarea acestor investiții a înțeles să apeleze în condiții mai mult decât favorabile pentru societate la o societate din grupul de firme a acționarului majoritar care avea capacitatea de a realiza această investiție.*”

În drept, art.11 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.11

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.(1), alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

ART. 19 Reguli generale

“(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

“(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.”

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(.....)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

Din conținutul dispozițiilor legale citate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile care sunt înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea nu a justificat cu documente și anume, contract de vânzare – cumpărare prin care să justifice înregistrarea cheltuielilor atunci când s-a realizat descărcarea în gestiune. Operațiunea de vânzare a unor clădiri către S.C. .X.S.A. și asupra cărora S.C. .X. .X. IFN nu era proprietara, nu este reală.

Se reține că motivațiile contestatoarei referitoare la o convenție încheiată între S.C. .X. .X. IFN și S.C. .X.S.A. nu pot schimba dreptul de proprietate rezultat ca urmare a existenței cărții funciare nr.X/2008 în care societatea contestatoare apare ca proprietar. De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei reiese faptul că imobilul la care se face referire a rezultat ca urmare a unor lucrări de investiții efectuate de S.C. .X. .X. IFN în baza de contract cu societăți de construcții cu participare financiară la investiții, și astfel putea să factureze lucrări de construcții montaj.

Or, în situația în care societatea contestatoare nu dovedește pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ că aceste cheltuieli sunt destinate realizării de venituri impozabile, este cât se poate de evident faptul că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei, atâta timp cât societatea nu a justificat cu documente înregistrarea acestora în contabilitate, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de .X. lei și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectiva sumă.

2.3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată cu venituri în sumă X lei reprezentând diferență de reevaluare aferentă unui teren, 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 diminuat pierderea fiscală cu această sumă, în condițiile în care societatea nu a impozitat veniturile aferente diferenței din reevaluare la scăderea din gestiune a terenului respectiv.

În fapt, S.C. .X.S.A. a efectuat în luna ianuarie 2009 reevaluarea terenurilor din patrimoniu. Astfel, conform NC nr.211/10.01.2009 societatea a înregistrat în contul 105 «diferențe din reevaluare» suma de X lei din care și suma de X lei aferentă terenului în suprafață de X mp. În luna aprilie 2010, societatea a vândut imobilul și terenul aferent, teren pentru care a înregistrat diferența de reevaluare în sumă de X lei și la scăderea din gestiune a înregistrat în contul 106.5 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, aceeași sumă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei reprezintă element similar veniturilor și trebuia impozitată, cu această sumă fiind astfel diminuată pierderea cumulată și înregistrată de societate la data de 30.06.2010.

Societatea în susținerea cauzei consideră că: *“având în vedere criza financiară terenul a fost vândut la un preț la care organele de inspecție fiscală au considerat că suma de X lei, trebuia impozitată ca element similar veniturilor, cu mențiunea că înstrăinarea imobilelor nu se putea face decât cu terenul aferent, aspect care îl considerăm nelegal și care nu se încadrează în condițiile art.22 alin.51 din Codul fiscal.”*

În drept, sunt aplicabile prevederile art.22 alin.5 și 5¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.22 Provizioane și rezerve

“(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.

(5¹) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz”, coroborate cu prevederile alin.57¹ și 57² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“57¹. În aplicarea prevederilor art. 22 alin.(5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor

corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.”

57². Nu intră sub incidența prevederilor [art. 22](#) alin. (5¹) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul "106.5" la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor [art. 22](#) alin. (5) din Codul fiscal.”

Din textele de lege invocate mai sus reiese faptul că diferența în plus din reevaluare se impozitează în momentul modificării destinației rezervei, sau distribuirii rezervei de către participanți sub orice formă, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru profitul impozabil aceste sume se constituie elemente similare veniturilor.

Potrivit dispozițiilor Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile legal, sunt reflectate în debitul sau creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz.

Se reține având în vedere funcția contului 105 "Rezerve din reevaluare", așa cum prevad dispozițiile contabile în vigoare, în debitul contului se regăsesc numai:

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu;
- descreșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale ;
- ajustarea amortizării în anumite cazuri speciale.

Rezerva din reevaluare se înregistrează, pe măsura folosirii imobilizărilor corporale, ca amortizare, sau se capitalizează în momentul când activul este scos din evidență, prin articolul contabil:

105 “ rezerve din reevaluare” = 106.5 „ Rezerve reprezentând surplus din rezerve de reevaluare”. Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale existente, creștere care se recuperează pe calea amortizării, și ca această creștere nu poate avea o altă destinație.

Aceasta prevedere confirma ca, din punct de vedere contabil, rezerva din reevaluare trebuie sa reflecte cresterea(descresterea) de valoare a imobiliarilor existente, crestere care se recupereaza pe calea amortizarii, si ca aceasta crestere nu poate avea o alta destinatie.

Se reține că din punct de vedere al reglementărilor fiscale, surplusul din reevaluare care a fost anterior dedus se include în veniturile impozabile, atunci când rezerva constituită:

- se reduce ca urmare a schimbării destinației;
- se reduce ca urmare a distribuirii către participanți sub orice formă;
- se reduce ca urmare a operațiunilor de reorganizare(a lichidării, divizării, fuziunii) contribuabilului sau oricărui alt motiv.

Din analiza prevederilor legale putem concluziona că :

- la schimbarea destinației rezervei din reevaluarea mijloacelor fixe, valoarea dedusă se consideră element similar veniturilor și se recalculează impozitul pe profit de la perioadele în care a fost dedusă;
- partea care nu a fost dedusă pe calea amortizării și este utilizată la acoperirea pierderii contabile, respectiv i se schimbă destinația, este tratată tot ca un element similar veniturilor și este impozitată din momentul schimbării destinației.

Se reține că, începând cu 01.05.2009, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004 sunt impozitate la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe ca urmare a cedării și/sau casării lor conform art.22 alin.51 din Codul fiscal.

Astfel, în speta în cauză la schimbarea destinației rezervei din reevaluarea mijlocului fix prin vânzarea imobilului cu terenul aferent, valoarea astfel dedusă se constituie element similar veniturilor și deci trebuia impozitată în momentul schimbării destinației.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit majorarea veniturilor impozabile cu suma de X lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.S.A. pentru suma de **X lei** și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectiva sumă.

2.4. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de X lei reprezentând venituri impozabile aferente perioadei 2006-2009 și 01.01.2010 -30.06.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestor capete de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației referitor la aceste venituri.

În fapt, societatea a efectuat prestări de servicii (transport persoane) care sunt subvenționate de stat (bilete de călătorie pentru handicapați, bilete de călătorie pentru veterani de război care sunt subvenționate 100% și bilete de călătorie pentru pensionari care sunt subvenționate 50%).

Organele de inspecție fiscală au stabilit prin Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii, că societatea nu a înregistrat venituri pentru valoarea documentelor care au fost respinse la plată de instituțiile abilitate (Ministerul transporturilor și Direcția de asistență socială și protecția copilului). Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că modul de înregistrare a veniturilor rezultate din valoarea biletelor de călătorie acceptate de instituții, astfel: au întocmit factura pentru toată valoarea documentelor apoi s-a stornat factura în cauză și s-a întocmit altă factură numai pentru valoarea acceptată la decontare sau în alte cazuri s-a întocmit factura pentru toată valoarea documentelor și apoi s-a întocmit factura de stornare pentru valoarea documentelor refuzate.

Având în vedere aceste constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri de X lei în anul 2006, de X lei în anul 2007, de X lei în anul 2008, de .X. lei în anul 2009 și de X lei în perioada 01.01.2010-30.06.2010, cu aceste sume s-a diminuat pierderea fiscală pentru anii în cauză. Suma totală aferentă diminuării pierderii fiscale cu majorarea veniturilor impozabile este de X lei.

Prin contestație S.C. .X.S.A. deși contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale dispusă prin Dispoziția nr..X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii și anume suma de .X. lei, societatea nu aduce argumente decat pentru diminuarea pierderii fiscale pentru suma de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: ***“Contestația poate fi respinsă ca 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”***.

Se retine că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Dispoziția nr.X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativ iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că în capitolul în care societatea contestă măsurile de diminuare a pierderii fiscale nu se face referire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X lei** reprezentând valoarea facturii de stornare nr.X/28.12.2006 cu suma de **X lei** și valoarea veniturilor stabilite suplimentar pentru biletele de călătorie gratuite care nu au fost decontate de societate și valoarea acestor bilete au fost stornate de societate din venituri suma de **X lei**, în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația

formulată de S.C. .X.S.A. ca **nemotivată** pentru suma de **X lei** și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectiva sumă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X.S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-SV-.X./29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând:

- **X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**

- **X. lei – accesorii aferente TVA stabilită suplimentar.**

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X.S.A. împotriva Dispoziției nr..X./29.06.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de **X. lei**.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**

X