



DECIZIA NR.84/13.02.2009

Directia generala a finantelor publice Bacau a primit spre solutionare:

- cu adresa nr..., transmisa de Administratia Finantelor Publice Bacau - Activitatea de Inspectie Fiscala, inregistrata la institutia noastra sub nr...;

- cu adresa nr..., transmisa de Administratia Finantelor Publice Bacau - Activitatea de Inspectie Fiscala, inregistrata la DGFP Bacau - AFP pentru contribuabilii mijlocii sub nr..., inaintata si inregistrata la AFP Bacau sub nr..., inregistrata la institutia noastra sub nr...;

- cu adresa nr..., transmisa de Administratia Finantelor Publice Bacau - Activitatea de Inspectie Fiscala, inregistrata la ANAF - DGSC sub nr..., inaintata AFP Bacau cu adresa nr... si inregistrata la AFP Bacau sub nr..., inregistrata la DGFP Bacau sub nr...; contestatia SC ... cu sediul social in jud.Bacau.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr... privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr... precum si a deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., iar obiectul contestatiei il constituie suma de ... lei, reprezentand:

- TVA.
- majorari de intarziere aferente TVA.
- impozit pe profit.
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale, contestatia este semnata de reprezentantul legal al societatii si este confirmata cu stampila acesteia.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta contesta masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr..., respectiv suma de ... lei reprezentand tva si impozit pe profit precum si majorarile aferente din urmatoarele motive:

A. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ..., petenta aduce urmatoarele argumente:

- In ceea ce priveste impozitarea rezervelor din reevaluare pentru imobile vandute in anul 2007 in suma de ... lei

SC ..., arata ca imobilele vandute au fost reevaluate (in perioada detinerii lor de catre societate) conform reglemantarilor legale in vigoare, iar diferentele din reevaluare au fost inregistrate in capitaluri proprii (rezerve) in suma de ... lei, nefiind distribuite pana in prezent.

In consens cu opinia organului fiscal, societatea isi insuseste punctul de vedere referitor la faptul ca rezervele provenite din reevaluarea activelor sunt elemente similare veniturilor in determinarea profitului impozabil conform art.19, alin.1 din Codul fiscal si pct.12 din HG nr.44/2004, insa art.22, alin.5 din Codul fiscal si pct.57(1) din HG nr.44/2004, precizeaza care este momentul la care aceste rezerve din reevaluare pot fi impozitate.

Agentul economic arata ca nu deducerea rezervei conduce la asimilarea ei cu veniturile, ci reducerea sau anulara ei datorita modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului.

Contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul legal al actionarilor de a capitaliza aceste rezerve si de a amana impozitarea pana la distribuirea lor si solicita ca in veniturile impozabile ale societatii pe anul 2007 sa nu fie incluse rezervele din reevaluare, iar profitul impozabil sa fie calculat ca atare, prin scoaterea din veniturile impozabile a sumei de ... lei si anulara accesoriilor aferente.

- Cu privire la cheltuielile de prestari servicii efectuate si facturate de SC ... SRL, cu factura fiscala seria ... nr... in valoare totala de ... lei din care tva ... lei si respectiv factura fiscala seria ... nr... in valoare totala de ... lei din care tva de ... lei pentru elaborarea manualului calitatii si implementarea sistemului de management al calitatii ISO 9001-2000, stabilite de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2007, societatea considera ca organul de control nu a analizat cu obiectivitate si cu reala raportare la mediul economic, deoarece:

< prestarea de servicii s-a efectuat in baza contractului nr...

< serviciul a fost efectiv prestat, societatea prezentand organului de control manualul elaborat .

< necesitatea efectuarii unor asemenea cheltuieli de implementare a unor sisteme de calitate este dictata de conjunctura economica si de desfasurarea activitatii viitoare a societatii.

< detinerea acestei certificari ISO 9001/2000 este si o conditie a acceptarii firmelor drept partener de catre firmele care detin ISO 9001/2000 dar si a participarii la licitatiile organizate de societati interne si internationale, regii de stat.

< veniturile suplimentare obtinute urmare a aplicarii acestui studiu “asteptate de organul fiscal”, nu pot fi identificate punctual, ele privesc activitatea prezenta si viitoare a firmei si nu activitatea de productie, asa cum opineaza organul de control.

< implementarea sistemului de management nu este conditionat de numarul de angajati ai societatii de la data elaborarii manualului calitatii, societatea avand obligatia de a respecta procedurile impuse de implementarea sistemului.

B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, stabilita suplimentar de plata, petenta face urmatoarele mentiuni:

Suma in cauza se compune din:

* – tva dedusa din factura fiscala seria ... emisa de SC ... SRL Bacau, reprezentand lucrari de reparatii executate la gardurile ce delimiteaza perimetrul locatiei din str...

* - tva dedusa din factura fiscala seria ... nr... si factura fiscala seria ... nr... emise de SC ... SRL pentru servicii de implementare a sistemului de management al calitatii ISO 9001-2000.

In ceea ce priveste neacceptarea deducerii tva in suma de ... din factura fiscala seria ... nr... emisa de SC ... SRL Bacau, reprezentand lucrari de reparatii gard, serviciile nefiind in opinia organului de control in folosul operatiunilor taxabile, societatea sustine ca a dedus TVA legal in contextul in care reparatiile s-au facut pentru bunurile pe care aceasta le avea in folosinta, delimitarea cu precizie a gardului apartinand fiecarei societati, este o operatie mai complexa intrucat patrimoniul societatii ... SA este o parte dintr-un intreg.

Legat de neacceptarea deducerii tva in suma de ... lei din factura fiscala seria ... nr... si factura fiscala seria ... nr... emise de SC ... SRL pentru servicii de implementare a sistemului de management al calitatii ISO 9001-2000, societatea considera ca taxa pe valoarea adaugata mentionata, s-a dedus in conditiile legii (invocand aceleasi argumente ca la pct.A).

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr... care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..., organele de control au urmarit verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, precum si stabilirea diferentelor obligatiilor fiscale de plata si a accesoriilor aferente acestora.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit.

In anul fiscal 2007, potrivit datelor din evidenta contabila la 31.12.2007, societatea inregistreaza un profit contabil de ... lei, determinat ca diferenta intre veniturile realizate de ... lei si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor de

... lei, influentat cu *c/v cheltuielilor nedeductibile* din punct de vedere fiscal *in suma totala de ... lei* si cu pierderea fiscala din anul precedent de ... lei conducand la un **profit impozabil de ... lei** pentru care calculeaza si evidentiaza un impozit pe profit in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au influentat profitul contabil inregistrat in evidenta contabila de ... lei, cu *c/v cheltuielilor nedeductibile* din punct de vedere fiscal *in suma totala de ... lei*, de pierderea fiscala din anul precedent de ... lei si de elementele similare veniturilor de ... lei, conducand la un **profit impozabil de ... lei**, pentru care datoreaza un impozit pe profit in suma de ... lei, calculat potrivit art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Impozitul pe profit determinat la control de ... lei este mai mare cu ... lei fata de impozitul pe profit inregistrat/declarat de contribuabil de ... lei, ca urmare a majorarii nejustificate a cheltuielilor cu suma de ... lei si neimpozitarii surplusului din reevaluarea imobiliarilor corporale (teren) la cedarea activelor, element similar veniturilor in suma de ... lei.

a. In ceea ce priveste diferenta de ... lei.

Fata de cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma totala de ... lei, evidentiata de contribuabil, organul de inspectie fiscala stabileste ... lei cu o diferenta de ... lei, reprezentand cheltuieli de prestari servicii conform facturii fiscale seria ... nr... si facturii fiscale seria ... nr..., emise de SC ... SRL.

Organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.21, alin.1 si alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au considerat suma respectiva ca fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil, avand in vedere faptul ca in perioada 2007 – 2008, societatea nu a desfasurat activitate de productie, obtinand venituri impozabile din vanzarea de utilitati (energie electrica, apa potabila si industrială) si chirii.

Totodata, organele de control au retinut ca SC ... SA, in perioada 2007 – 2008, nu a desfasurat relatii comerciale cu societati din Uniunea Europeana, nici nu a livrat produse finite in tara, societatea avand in anul 2007 un numar de 5 salariatii (un director executiv, o secretara, un jurist, un salariat la personal si un salariat la serviciul contabilitate), iar in semestrul I 2008 un numar de 6 salariatii (un director executiv, o secretara, 2 juristi, un salariat la personal si un salariat la serviciul contabilitate).

b. In ceea ce priveste suma de ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata , societatea a vandut terenuri catre SC ... SRL Bucuresti cu factura nr... in suma totala de ... lei, din care valoare teren in suma de ... lei.

C/val. terenului regasit in contabilitate in contul bilantier 211 “Terenuri” preluat la divizare este de ... lei, ce a fost reevaluat in anul 2005 cu suma de ... lei

conform notei contabile nr..., rezultand la 31.12.2005 un sold debitor al contului bilantier 211 de ... lei.

In luna decembrie 2007 societatea reevalueaza terenul, valoarea acestuia fiind in suma de ... **lei**, cu o diferenta din reevaluare de ... lei, regasita in contul bilantier specific reglemantarilor contabile (105 "Rezerve din reevaluare").

Totodata contribuabilul inregistreaza in contabilitate in luna decembrie 2007 prin articolul contabil 105.1 = 106.5 diferenta totala din reevaluare in suma de ... lei, potrivit notei contabile nr...

Potrivit datelor din evidenta contabila si a documentelor justificative la control s-a constatat scoaterea din evidenta contabila in luna decembrie 2007 a terenurilor efectuata la valoarea reevaluată a acestora prin inregistrarea contabila 658.3 "Alte cheltuieli de exploatare" = 211 "Terenuri si amenajari de terenuri" cu suma de ... lei conform notei contabile nr...

Avand in vedere deductibilitatea cheltuielilor de exploatare din profitul impozabil la cedarea activelor, rezerva din reevaluarea imobilizarilor corporale (terenului) de ... **lei**, reprezinta un surplus din reevaluarea concretizata in castig, la scoaterea din evidenta a activului la momentul vanzarii in luna decembrie 2007, rezerva contabilizata in contul bilantier 106.5 "rezerve de reevaluare", **element similar venitului supus impozitarii** potrivit prevederilor art.19, alin.1, art.22, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.57(7) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2004, aprobata prin OMFP nr.576/2004, a art.111, alin.3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglemantarilor contabile conforme cu directivele europene.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de ... lei, ca urmare a majorarii nejustificate a cheltuielilor cu suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii si neimpozitarii surplusului din reevaluarea imobilizarilor corporale (teren) la cedarea activelor, in suma de ... lei.

Pentru diferentele stabilite suplimentar la control, in conformitate cu prevederile art.115-116, art.119, alin.1, art.120, alin.1 si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in cotele stabilite de HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, art.III din Legea nr.210/2005, art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... **lei** si penalitati de intarziere in suma de ... **lei**.

B. Referitor la TVA.

In perioada 23.11.2004 (infiintare) – 30.06.2008, agentul economic a inregistrat o taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, aferenta utilitatilor (apa rece, apa industrială, gaze naturale si energie electrica), cheltuielilor de prestari servicii, marfurilor, materialelor si pieselor de schimb.

Ca urmare a prezentei inspectii fiscale, pentru aceeasi perioada, organele de inspectie fiscala au stabilit tva deductibila in suma de ... lei, cu o diferenta fata de taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate de ... lei, diferenta ce se compune din:

– tva dedusa din factura fiscala seria ... nr... emisa de SC ... SRL Bacau, reprezentand prestari servicii (montat stalpi gard, montat-reparat gard imprejmuire, confectionat si montat porti, confectionat camin din beton pentru hidrofor, montat hidrofor, sapat sant si montat teava PE, plantat si transplantat puieti rasinoase) in locatia ..., jud.Bacau, ce nu sunt in folosul operatiunilor taxabile, contrar prevederilor art.145, alin.1 si alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Se precizeaza faptul ca SC ... SA Bacau, nu detine la data prestarii serviciilor mentionate, bunuri imobile respectiv cladiri si terenuri, acestea fiind vandute SC ... SRL Bucuresti conform facturii fiscale seria nr...

Legat de acest aspect, in conformitate cu prevederile art.94, alin.3, lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, s-au solicitat explicatii scrise administratorului societatii d-lui ..., care prin nota explicativa data, a mentionat urmatoarele:

- lucrarile au fost efectuate in locatia ... conform situatiei de lucrari anexate si nu in locatia Magura cum din eroare s-a atasat facturii un deviz ce nu ne apartine.

- SC ... SA a instrainat cladiri si terenuri situate in Bacau, (ca parte componenta a unei tranzactii imobiliare ce cuprindea si alte patru entitati) inasa unul din atributele proprietatii “folosinta” si-a pastrat-o pana la expirarea unui termen de 4 luni de la achitarea intregului pret.

Raspunsul dat de administratorul societatii, nu modifica rezultatele inspectiei fiscale, intrucat contravine prevederilor legale mentionate.

– tva dedusa eronat din factura fiscala seria ... nr... si factura fiscala seria ..., emise de SC ... pentru servicii conform contract-manualul calitatii, contrar prevederilor art.145, alin.1, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere ca in perioada 2007 – 2008 SC ... SA Bacau, nu a desfasurat activitate de productie, nejustificand necesitatea si oportunitatea elaborarii “manualului calitatii in vederea implementarii sistemului de management al calitatii” nerealizand venituri suplimentare.

– tva dedusa eronat din factura fiscala seria ... nr..., emisa de ... SA Bacau, in valoare totala de ... lei, din care tva ... lei, catre ..., contrar prevederilor art.145, alin.1, alin.2, lit.a art.146 alin.1 lit.a, art.155 alin.5, lit.e din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.46, alin.1 din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat nu apartine societatii.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.115-116, art.119, alin.1, art.120, alin.1 si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in cotele stabilite de HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, art.III din Legea nr.210/2005, art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... leu.

III. Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatarile organului de control, precum si prevederile legale in vigoare la data verificarii, se retin urmatoarele:

SC ..., are sediul social in jud. Bacau, este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr..., are codul de inregistrare fiscala ... si are ca activitate principala - " " – cod CAEN ...

Controlul a avut ca obiectiv verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, precum si stabilirea diferentelor obligatiilor fiscale de plata si a accesoriilor aferente acestora.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 23.11.2004 (infiintare) – 30.06.2008.

1. Referitor la suma de ... lei se retine:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca , petenta datoreaza la buget suma de ... lei ,reprezentand ; ...lei – impozit pe profit, si ... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere nr..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...

SC ... SA, contesta diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei, aferenta cheltuielilor cu prestarile de servicii in elaborarea manualului calitatii si surplusului din reevaluarea imobiliarilor corporale, pe care le considera ca nefiind fundamentate pe baze legale, reale si certe.

Organul de control, constatand ca societatea a inregistrat in evidenta contabila, cheltuielile cu prestarile de servicii, fara a justifica necesitatea si oportunitatea serviciilor efectuate si nu a procedat la impozitarea veniturilor din reevaluarea

imobilizarilor corporale a stabilit in sarcina acesteia un impozit suplimentar de plata in suma de ... lei.

In urma analizei efectuate au reiesit urmatoarele:

In perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 23.11.2004 – 30.06.2008, societatea inregistreaza un impozit pe profit in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pentru aceeasi perioada un impozit pe profit in suma de ... lei, cu o diferenta in plus fata de societate in suma de ... lei, din care societatea contesta suma de ... lei.

Diferenta de ... lei reprezentand impozit suplimentar de plata, stabilit la control prezinta urmatoarea componenta:

– impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestarile de servicii, respectiv servicii de implementare a sistemului de management al calitatii (ISO 9001/2000) in valoare de ... lei, conform facturii fiscale seria ... nr... si facturii fiscale seria ... nr..., emise de SC ... Bacau

Conform prevederilor art.21, alin.1 si alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora, in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”

Totodata potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

48. “Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.”

În consecință, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută la art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume serviciile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și condiții specifice necesare și suficiente pentru a da drept de deducere acestui gen de cheltuieli, condiții reglementate de dispozițiile art.21, alin.4, lit.m din același act normativ, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe baza de documente probatorii în funcție de specificul prestării.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, rezultă că pentru deductibilitatea la calculul impozitului pe profit, a cheltuielilor cu prestațiile de servicii se impune dovedirea oportunității și necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Din analiza contractului și a manualului calității s-au constatat următoarele:

- compartimentele de specialitate menționate în manualul calității nu se regăsesc în perioada verificată la SC ... SA, aceasta având în semestrul I 2008, 6 (șase) salariați și anume: un director executiv, o secretară, doi juristi, un salariat la personal și un salariat la serv. contabilitate.

- începând cu anul 2006, societatea verificată a obținut venituri din: chirii, livrări către societățile din incinta de apă, energie electrică și gaze naturale, vânzări de marfuri (rechizite, materiale din stoc) către SC ... SA și SC ... SA, neexecutând produse finite în vederea livrării nici în UE nici în țară, nejustificând – se necesitatea manualului calității.

- principalii clienți sunt societățile ... SA, SC ... SA precum și societățile care au închiriat spații.

Se reține de asemenea faptul că agentul economic nu a prezentat la control nici un document prevăzut la pct.48 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 care să rezulte prestarea efectivă, necesitatea și oportunitatea respectivelor servicii de elaborare a manualului calității și acordarea de asistență în vederea implementării sistemului de management al calității.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, în sensul că pentru deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu prestațiile de servicii se impune dovedirea oportunității și necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate, organele de inspecție au procedat legal la neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor facturate de SC ... SRL Bacău.

– impozit pe profit aferent diferențelor din reevaluare în suma de ... lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența de ... lei reprezintă surplus din reevaluarea imobilizărilor corporale,

concretizat in castig realizat din vanzarea de active in luna decembrie 2007, inregistrat la rezerve in momentul scoaterii din evidenta a activelor cedate, rezerva contabilizata in contul bilantier 106.5 "rezerve de reevaluare", element similar venitului supus impozitarii potrivit prevederilor art.19, alin.1, art.22, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2004 aprobata prin OMFP nr.576/2004 si a art.111, alin.3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, societatea a vandut terenuri catre SC ... SRL Bucuresti cu factura nr... in suma totala de ... lei, din care valoare teren in suma de ... lei.

C/val. terenului regasit in contabilitate in contul bilantier 211 "Terenuri" preluat la divizare este de ... lei, ce a fost reevaluat in anul 2005 cu suma de ... lei conform notei contabile nr..., rezultand la 31.12.2005 un sold debitor al contului bilantier 211 de ... lei.

In luna decembrie 2007 societatea reevalueaza terenul, valoarea acestuia fiind in suma de ... lei, cu o diferenta din reevaluare de ... lei, fata de valoarea terenului preluat la divizare.

Totodata, contribuabilul inregistreaza in contabilitate in luna decembrie 2007 prin articolul contabil 105.1 = 106.5 diferenta totala din reevaluare in suma de ... lei, potrivit notei contabile nr...

Prin contestatia formulata, societatea considera ca trecerea rezervelor pe veniturile impozabile se face conform prevederilor legale in vigoare la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii sau a diminuarii lor.

In drept, art.22, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare in anul 2007 prevede:

(5) "Reducerea sau anulara oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei catre participantii sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplica daca un alt contribuabil preia un provizion sau o rezerva in legatura cu o divizare sau fuziune, reglementarile acestui articol aplicandu-se in continuare acelu provizion sau rezerva."

Conform prevederilor pct.57(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

57¹." In aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozitiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobiliarilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidenciat potrivit reglementarilor contabile in contul

®Rezultatul reportat sau in contul ®Alte rezerve, analitice distincte, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Totodata, la pct.111, alin.3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene se specifica:

(3) “Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve, atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

In sensul prezentelor reglementari castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din castig poate fi realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. In acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.”

In ceea ce priveste modul de calcul al profitului impozabil art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza:

(1) “Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea la pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

12. “Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, in situatia in care au fost deductibile din profitul impozabil.”

Din interpretarea coroborata a prevederilor art.19, alin.1 si art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta ca aceste sume provenite din rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale la cedarea activelor sunt elemente similare veniturilor supuse impozitarii.

In consecinta, apreciem ca in mod legal organele de inspectie fiscala au impozitat veniturile in suma de ... lei, rezultate din reevaluarea terenurilor considerate drept un castig realizat prin valorificarea activului, valorificare ce s-a efectuat in luna decembrie 2007, conform facturii nr... si datelor din evidenta contabila din care rezulta scoaterea acestora din gestiunea societatii.

Pentru diferentele stabilite suplimentar la control de ... in conformitate cu prevederile art.115-116, art.119, alin.1, art.120, alin.1 si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in cotele stabilite de HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, art.III din Legea nr.210/2005, art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

B. Referitor la TVA.

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca , petenta datoreaza la buget suma de ... lei, reprezentand ; ... lei – tva, si ... lei – majorari de intarziere aferente tva, stabilite prin decizia de impunere nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...

Prin contestatia formulata, petenta contesta neadmiterea la deducere a t.v.a. in suma de ... lei, aferenta facturilor de prestari de servicii, reprezentand lucrari de reparatii garduri si servicii de implementare a sistemului de management a calitatii considerand ca deducerea tva aferenta serviciilor respective s-a facut in conditiile legii.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie au stabilit ca societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a t.v.a. aferenta facturilor respective in suma de ... lei, intrucat contravin prevederilor legale in materie de impunere aplicabile tva.

In urma analizei efectuate s-au retinut urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata contestata de societate in suma de ... lei, se compune din:

– tva dedusa eronat din factura fiscala seria ... nr... emisa de SC ... SRL Bacau, reprezentand prestari servicii (montat stalpi gard, montat-reparat gard imprejmuire, confectionat si montat porti, confectionat camin din beton pentru hidrofor, montat

hidrofor, sapat sant si montat teava PE, plantat si transplantat puieti rasinoase) in locatia ..., jud.Bacau, ce nu sunt in folosul operatiunilor taxabile, contrar prevederilor art.145, alin.1 si alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform prevederilor art.145, alin.1 si alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

1)” Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca organele de control nu au identificat faptic lucrarile mentionate in deviz si arata ca a fost prezentat intregul gard care apartine tuturor societatilor din incinta , fara a face referire ca de fapt in factura fiscala seria ... nr... emisa de SC ... SRL Bacau la denumirea serviciilor s-a consemnat “prestari lucrari conform deviz” cu anexarea “deviz lucrari ... 2007: montat stalpi gard, montat-reparat gard imprejmuire, confectionat si montat porti, confectionat camin din beton pentru hidrofor, montat hidrofor, sapat sant si montat teava PE, plantat si transplantat puieti rasinoase”, aprobat de beneficiar la nivelul sumei de ... lei din care din care TVA reprezinta ... lei.

Se precizeaza faptul ca SC ... SA Bacau, nu detine la data prestarii serviciilor mentionate, bunuri imobile respectiv cladiri si terenuri, acestea fiind vandute SC ... SRL Bucuresti conform facturii fiscale seria nr...

Efectuarea unor lucrari la mijloace fixe care nu sunt in patrimoniul unitatii contravin prevederilor art.145, alin.1 si alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal ca societatea nu are dreptul la deducerea tva in suma de ... lei aferenta facturii fiscale seria ... nr... emisa de SC ... SRL Bacau.

– tva dedusa nejustificat din factura fiscala seria ... nr... si factura fiscala seria ... nr..., emise de SC ... SRL reprezentand servicii conform contract-manualul calitatii, contrar prevederilor art.145, alin.1, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere faptul ca in perioada 2007 – 2008, SC ... SA Bacau, nu a desfasurat activitate de productie, nejustificand necesitatea si oportunitatea elaborarii “manualului calitatii in vederea implementarii sistemului de management al calitatii“ nerealizand venituri suplimentare.

Asa cum s-a aratat si la punctul A- Impozit pe profit – organele de inspectie fiscala au retinut, inexistenta compartimentelor de specialitate mentionate in manualul calitatii, SC ... SA avand in semestru I 2008, 6 (sase) salariati si anume: un director executiv, o secretara, doi juristi, un salariat la personal si un salariat la serv.

contabilitate, realizarea de catre societate incepand cu anul 2006, numai a veniturilor din: chirii, livrari catre societatile din incinta de apa, energie electrica si gaze naturale, vanzari de marfuri (rechizite, materiale din stoc) catre SC ... SA si SC ... SA, neexecutarea de produse finite in vederea livrarii nici in UE nici in tara, motiv pentru care nu se justifica necesitatea manualului calitatii.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.115-116, art.119, alin.1, art.120, alin.1 si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in cotele stabilite de HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, art.III din Legea nr.210/2005, art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... leu.

Referitor la capatul de cerere privind contestatia formulata de SC ... SA, impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., s-au retinut urmatoarele:

In fapt, petenta formuleaza contestatie impotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., incheiata de organele de inspectie fiscale ale Activitatii de Inspectie Fiscala Bacau.

In drept, potrivit dispozitiilor art.85 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede :

"Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

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

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);**
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri."**

Art.109, alin.1 si alin.2 din acelasi act normativ stipuleaza:

(1) "Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

In acceptiunea Codului de procedura fiscala, aprobat prin OG nr.92/2003 la art.110, alin.3 se precizeaza ca:

(3) "Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii."

Totodata potrivit art.205 si art.206 din acelasi act normativ:

ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) "Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

ART. 206

Forma si continutul contestatiei

(1) "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept

d) dovezile pe care se intemeiaza;

(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creantele fiscale cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestatiile putand fi formulate numai de cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale.

Totodata, lezarea interesului legitim trebuie demonstrata prin formularea unei contestatii care trebuie sa cuprinda neaparat obiectul, motivele de fapt si de drept precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.

In situatia de fapt si de drept mai sus prezentata se retine, ca petenta se afla in situatia de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligatii la bugetul general consolidat al statului in raport de dispozitiile art.205, alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, deci nu a fost lezata in vreun interes al sau.

Art. 217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, precizeaza ca:

(1) "Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

In ceea ce priveste respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale, la pct. 13.1 lit.d din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Ordinul nr.519/2005, se stipuleaza:

13.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

d) "lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau interesul sau legitim;"

Drept urmare avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia petentei formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., urmeaza sa fie respinsa ca lipsita de interes.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor pct.12 si 57(1) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, privind Codul fiscal, art. 19, art.22 (5), art.21, alin.(4), lit.m) si art.145, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,pct.111(3) din OMFP nr.1752/2005, art.110,art.115, art.116, art.119, art. 205, art.206 (2) art.216 alin.1 si art.217 (1)din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile ulterioare, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC ... SA Bacau**, pentru suma totala de ... **lei**, reprezentand:

- TVA.
- majorari de intarziere aferente TVA.
- impozit pe profit.

– majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

2. Respingerea contestatiei formulata de **SC ... SA Bacau**, impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., pentru neindeplinirea conditiilor procedurale prevazute de 217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv ca lipsita de interes.

Prezenta decizie, poate fi atacata in termen de 6 luni de la primire la Tribunalul – Bacau.

**DIRECTOR EXECUTIV,
MIRCEA MUNTEAN**

**SEF BIROU
JURIDIC SI CONTENCIOS,
NICOLAE SICOE**