



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. X din .2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC X SRL din localitatea X, județul Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X/ 2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. X/.2010, asupra contestației formulate de SC X SRL din X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. **X/2009**.

Contestația are ca obiect suma de **X lei** stabilită prin Decizia de impunere nr.X/2009 si raportul de inspectie fiscala din 2009, anexa la aceasta, comunicate la data de **.2009**, conform confirmarii de primire existenta la dosarul cauzei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;
- X lei accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- X lei taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar;
- X lei accesorii aferente taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar.

Contestația este formulata, semnata si stampilata de reprezentantul SC X SRL.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, decizia de impunere a fost comunicata la data de .2009, iar contestatia a fost transmisa prin posta la data de .2009, conform stampilei postei de pe plicul aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL din localitatea X, județul Valcea înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. X/2009.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă partial decizia de impunere nr.X/2009 si raportul de inspectie fiscala din 2009, anexa la aceasta, motivând următoarele:

1. Petenta precizeaza ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere cheltuielilor aferente autovehiculelor ce fac obiectul contractelor de leasing financiar, respectiv a cheltuielilor cu asigurarea acestora, a cheltuielilor de administrare contract leasing, taxe vamale, inmatrulare, prima inmatriculare, acestea intemeindu-si decizia pe dispozitiile art.25 alin.2 din Codul Fiscala .

Petenta sustine ca taxele de contract/comision de administrare/ taxa leasing/ comision leasing au aceeasi natura juridica si reprezinta comisionul de administrare a contractului de leasing care este echivalentul comisionului de administrare a contractului de credit acordat de banca.

Petenta mentioneaza ca art.25 alin.1) din Codul fiscal stabileste faptul ca utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar. Ca urmare, toate cheltuielile pe care proprietarul le face cu/pentru bunurile afectate realizarii de venituri sunt deductibile fiscal.

Totodata, petenta arata ca autovehiculele ca sa poata fi folosite in scopul pentru care au fost contractate trebuie inmatriculate, deci taxele de inmatriculare/prima inmatriculare reprezinta o cheltuiala care conditioneaza punerea in functiune a bunurilor.

Petenta precizeaza ca acelasi regim il au si cheltuielile cu asigurarea autovehiculelor - RCA fiind obligatorie prin lege, iar CASCO fiind obligatorie pentru o gestiune responsabila.

Petenta arata ca, chiar daca asigurarea este contractata de proprietarul juridic (societatea de leasing), cheltuielile sunt suportate de utilizatorul bunului intrucat el este cel care exploateaza in mod efectiv autovehicolul.

Pe de alta parte, petenta sustine ca art.21 alin.4, lit.n) din Codul fiscal prevede expres deductibilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, cu exceptia celor utilizate in cadrul unor contracte de inchiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale.

2. Petenta arata ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au inlaturat de la deductibilitate si cheltuielile cu energia electrica consumata la imobilul situat in Rm.Valcea, X, bl.X, care este proprietatea sa, precum si a cheltuielilor cu chiria platita catre SC X SA pentru spatiul din Comuna X, acestea intemeindu-si decizia pe dispozitiile art.21 alin.1 lit.f) din Codul fiscal.

Petenta contrazice sustinerile organelor de inspectie fiscala precizand ca aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, petenta arata ca consumul de energie electrica in perioada 2005-2008 s-a datorat operatiunilor legate de intretinerea si conservarea imobilului care reprezinta un activ al societatii afectat de garantiile bancare pentru obtinerea creditelor necesare desfasurarii activitatii.

Petenta precizeaza ca spatiul in care societatea isi desfasoara activitatea de productie este inchiriat si tocmai de aceea a achizitionat un imobil cu care sa ofere garantii bancii in vederea obtinerii liniilor de credit in scopul realizarii productiei, deci realizarii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste cheltuielile cu chiria, petenta sustine ca spatiul respectiv este utilizat ca depozit intrucat spatiul in care isi desfasoara activitatea de productie nu este suficient de mare pentru a putea fi si depozit.

Petenta mentioneaza ca pentru toate aceste cheltuieli detine chitante si facturi emise conform dispozitiilor legale pentru a fi documente justificative.

In ceea ce priveste inlaturarea de la deductibilitate a cheltuielilor cu reparatiile efectuate la sediul social si spatiul de productie, petenta precizeaza cu nu ii sunt aplicabile dispozitiile invocate de organele de inspectie fiscala referitoare la amortizare deoarece nu sunt cheltuieli de investitii si nici nu au condus la cresterea gradului de confort si ambient.

Petenta mentioneaza ca unele din materialele de constructii achizitionate (rigips, gresie, polistiren) au fost folosite la confectionarea materialelor de prezentare si pentru demonstratiile cu privire la vopselurile si adezivii pe care ii produce, restul materialelor fiind achizitionate pentru reparatii.

In aceste conditii, petenta sustine ca situatia de fapt fiscala stabilita de catre organele de inspectie fiscala este gresita.

Relativ la TVA stabilita suplimentar, petenta precizeaza ca debitul suplimentar de care fac vorba organele de inspectie fiscala respectiv suma de X lei provine din anul 2009 si nu din anul 2006, fiind o eroare materiale rezultata din jurnalele de TVA (a declarat TVA de plata cand de fapt avea TVA de recuperat).

Avand in vedere motivele sus invocate, petenta considera ca nelegale obligatiile suplimentare stabilite si pe cale de consecinta si accesoriile aferente acestora, solicitand admiterea contestatiei .

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

SC X SRL are sediul social în localitatea X, județul Valcea si a facut obiectul unei inspectii fiscale efectuate la sediul acesteia.

Impozitul pe profit, a fost verificat pe perioada **01.01.2005 - 31.12.2008**, constatandu-se urmatoarele :

1. In perioada 2006-2008 operatorul economic in mod eronat a inregistrat in conturile 628 si 635 suma totala de X lei reprezentand elemente ale valorii de achizitie a bunurilor in sistem de leasing financiar, respectiv comision leasing, comision asigurare, taxe contract leasing, taxe administrare, inmatriculare si prima inmatriculare, recuperare cheltuieli RCA, taxe vamale, taxe registru comertului, facturate spre recuperare cu TVA de prestatorii serviciilor de leasing (X SA, X SA), pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deductie potrivit dispozitiilor art.25 alin. 1 si 2 coroborate cu cele art.21.alin.1 si art.141 alin.2 lit.b) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare .

2. In perioada 2005-2008 operatorul economic in mod eronat a inregistrat in conturile de cheltuieli c/val. energiei electrice consumate in spatiul situat la adresa Rm. Valcea, strada X, bl.X, sc.X, ap.X si a chiriei aferenta spatiului denumit "sectia X", facturate de furnizorii SC X SA si SC X SA, spatii neutilizate in activitatea economica a contribuabilului si nedeclarate ca sedii secundare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu energia electrica si chiria aferenta spatiilor neutilizate in activitatea economica a contribuabilului in suma totala de X lei in baza prevederilor art.21.alin.1 lit.f) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Inregistrarea eronata, in perioada 2005-2007, in conturile de cheltuieli a diverselor materiale de constructii, instalatii electrice si termice in suma totala de X lei, utilizate in investitiile efectuate in scopul modernizarii, dotarii, cresterii gradului de confort si ambient a spatiilor aflate in utilizare prin inchiriere de la furnizorul SC X SA, acestea nefiind evidentiata ca activ amortizabil, asa cum precizeaza Legea 82/1991, rep., sectiunea 7/ 7.2.3 punctul 92 alin.2 din Ordonul 1752/2005 cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul 1753/2004, art.2, art.3 si art.4 lit.d) din Legea 15/1994 cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile HG 909/1997, si art.24 alin.3 si alin.6 lit.a), alin.7 si alin.15, art.21 alin.3 lit.i) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

4. In anul 2005 operatorul economic a inregistrat factura cu seria X nr.X/.2005 cu suma totala de X lei, pe care este inscris furnizorul SC X SRL, fara ca acest document sa aiba calitatea document justificativ potrivit art.6 alin.2 din Legea 82/1991, rep., Decizia V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie si art.21.alin.1 lit.f) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. Documentul nu prezinta elementele speciale de securitate reglementate de OMFP 989/2002, furnizorul nu a fost identificat.

5. In luna septembrie 2007 operatorul economic a inregistrat in contul de cheltuieli suma de X reprezentand c/v "joc Microsoft Flight Simulator", care nu are legatura cu activitatea economica a contribuabilului, incidente fiind prevederile art.21 alin.1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, a fost stabilita o baza impozabila in suma de X lei cu un impozit pe profit suplimentar in suma totala de X lei, pentru neachitarea la termen a acestuia fiind calculate potrivit art. 116 alin.2 lit.a), art.116 alin.1¹ si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, accesorii pentru perioada 25.04.2006-25.09.2009 in suma totala de X lei.

Verificarea TVA s-a efectuat pentru perioada 01.04.2004 - 31.08.2009 in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, rep, constatandu-se urmatoarele :

1. In luna februarie 2006 operatorul economic nu a declarat TVA de plata in suma de **X lei**, fiind nerespectate prevederile art.80 alin.3 din OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in perioada de referinta.

2. In luna aprilie 2005 cu factura seria X nr.X/.2005 operatorul economic a achizitionat motor electric comutator de la SC X SRL in suma totala X lei cu TVA in suma de **X lei**, pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere potrivit art.6 alin.1) din Legea 82/1991 modificata si completata, art.134 alin.1 si art.145 alin.3 si alin.8 lit.a) din legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile HG 44/2004 si Decizia nr.V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

3. Pentru cheltuielile in suma de X lei efectuate cu achizitia de energie electrica si chirii de la furnizorii SC X SA si SC X SA, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a acestora si pe cale de consecinta nici a TVA aferenta in suma totala de **X lei** intrucat nu au fost respectate prevederile art.134 alin.1 si art.145 alin.1 si alin.3 lit.a) in perioada 2005-2006 si alin.2 lit.a) in perioada 2006-2009 din Legea 571/2003 coroborate cu prevederile HG 44/2004.

4. Conform celor prezentate la capitolul impozit pe profit relativ la achizitia "joc Microsoft Flight Simulator" organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere nici pentru TVA aferenta in suma de **X lei**, intrucat nu au fost respectate prevederile art.134 alin.1 si art.145 alin.1 si alin.2 lit.a) din legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neachitarea la termen a debitului stabilit suplimentar in suma de X lei au fost calculate potrivit art. 115, 116 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art. 119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, accesorii pentru perioada 25.02.2005-25.09.2009 in suma totala de X lei.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de **X lei RON**, reprezentând impozit pe profit in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, taxă pe valoarea adăugata in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, este legal datorată de SC X SRL din X, judetul Vlacea.

Potrivit celor consemnate in actul de control si anexele atasate la acesta, obligatiile suplimentare reprezentind impozit pe profit si TVA provin din urmatoarele influente :

1.) impozit pe profit in suma de X lei aferent cheltuielilor efectuate cu contractele de leasing in suma totala de X lei,

2.) impozit pe profit in suma de X lei aferent cheltuielilor efectuate cu energia electrica si chiriile suma totala de X lei cu TVA aferenta in suma de X lei ,

3.) impozit pe profit in suma de X lei aferent cheltuielilor efectuate cu achizitia de materiale de constructii in suma totala de X lei,

4.) impozit pe profit in suma de X lei aferent cheltuielilor efectuate cu achizitia unui motor electric si comutator in suma totala de **X lei** cu **TVA aferenta in suma de X lei** ,

5.) impozit pe profit in suma de X lei aferent cheltuielilor efectuate cu achizitia unui joc " Microsoft Flight Simulator " in suma totala de **X lei** cu **TVA aferenta in suma de X lei**.

- 6.) TVA nedeclarata in suma de X lei
7.) X lei accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei
8.) X lei accesorii aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

1) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei .

Cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile in suma de X lei reprezentand comisioane de asigurare, taxe înmatriculare sau taxe administrare contract, RCA si RAR, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care acestea sunt cuprinse in costul de achizitie al mijloacelor auto achizitionate in sistem de leasing financiar.

In fapt, in anii 2006 si 2007 SC X SRL a achizitionat in sistem de leasing financiar 3 autoturisme in baza urmatoarelor contracte:

- contractul de leasing financiar nr.X/.2006 incheiat cu X SA
- contractul de leasing financiar nr.X/.2007 incheiat cu X SA
- contractul de leasing financiar nr.X/2007 incheiat cu X SA

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2006 - 2008 SC X SRL a inregistrat in conturile 613 " Cheltuieli cu primele de asigurare" , 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" si 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" contravaloarea unor cheltuieli reprezentand : comision asigurare, administrare contract, recuperare cheltuieli cu taxe vamale, taxa inmatriculare si prima inmatriculare, taxa leasing, recuperare cheltuieli RCA, taxa registrul comertului, in baza facturilor emise de X SA, SC X SA si X SA pentru achizitionarea auto marca X, X si X, astfel:

- in anul 2006 a inregistrat in conturile 613, 628 si 635 suma totala de X lei reprezentand comision asigurare, comision administrare, vama , inmatriculare ;
- in anul 2007 a inregistrat in conturile 613, 628 si 635 suma totala de X lei reprezentand comision asigurare, recuperare RCA, taxa contract, taxa leasing, conform facturiilor emise de X SA, de X SA si de X SA ;
- in anul 2008 a inregistrat in conturile 613, 628 si 635 suma totala de X lei reprezentand comision asigurare, comision inmatriculare, taxa prima inmatriculare, RAR, recuperare RCA, conform facturilor emise de X SA , de X SA si X SA .

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate acestor cheltuieli intrucat acestea se recupereaza din punct de vedere fiscal pe calea amortizarii, nefiind astfel respectate prevederile art 25 alin.1 si 2 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 21 alin .1 din acelasi act normativ, precum si cele ale pct.53 lit.a) si pct.54 alin.1) din sectiunea 7, din Ordinul 1752/2005 si art.10 lit.b) din Legea 15/1994.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, operabilă începând cu data de 26.08.2006 **coroborate cu** cele din Legea 287 / 6 iulie 2006 pentru modificarea si completarea OG nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, astfel:

Art.7 alin.1 pct. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, definește noțiunea de leasing financiar, astfel :

“ **Contract de leasing financiar** - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții :

- a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care fac obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte ;
- b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului ;

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

Art.25 din același act normativ anterior menționat stipulează:

“ Contracte de leasing :

(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 leasing 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 leasing) .”

Punctul 72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“ Încadrarea operațiunilor de leasing se realizează avându-se în vedere prevederile art.7 alin.1, pct.7 și 8 din Codul fiscal și clauzele contractului de leasing .”

Relativ la cheltuielile cu primele de asigurare, art.21 alin.4 lit.n) din același act normativ precizează :

“Următoarele cheltuieli sunt nedeductibile: [...]

Cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing , potrivit clauzelor contractuale; [...] ”

Totodată prin Legea 287/6 iulie 2006 de modificare și completare a OG nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, se învederează la pct.7 ca art.5 din OG nr. 51/1997, va avea următorul cuprins:

“ Art.5. Prin contractul de leasing - financiar sau operațional - obligația de a asigura bunul revine locatorului/finanțatorului, care are libertatea în privința alegerii asiguratorului, dacă părțile nu au convenit altfel. Costurile asigurării sunt în sarcina locatorului/utilizatorului, dacă prin contract părțile nu convin altfel.”

Iar, la pct 8 și pct.11 din același act normativ anterior precizat se învederează ca:

" 8. La articolul 6 alineatele (1) și (2) vor avea următorul cuprins:

ART. 6(1) Contractul de leasing trebuie să cuprindă, pe lângă părțile contractante, cel puțin următoarele elemente:

a) clauza privind definirea contractului de leasing ca leasing financiar sau operațional;

b) denumirea bunului care face obiectul contractului de leasing și caracteristicile de identificare a acestuia;

c) valoarea ratelor de leasing și termenul de plată a acestora;

d) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;

e) clauza privind obligația asigurării bunului;

f) valoarea totală a contractului de leasing.

(2) Contractul de leasing financiar trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la alin.(1), următoarele:

a) valoarea de intrare a bunului;

b)valoarea reziduală a bunului convenit de părți, când este cazul;

c)valoarea avansului;

d) rata de leasing.

[...]

11. Articolul 9 va avea următorul cuprins:

ART.9 Locatarul/utilizatorul se obligă: [...]

d) să achite toate sumele datorate conform contractului de leasing - rate de leasing, asigurări, impozite, taxe-, în cuantumul și la termenele menționate în contract;

e) să suporte cheltuielile de întreținere, precum și orice alte cheltuieli aferente bunului sau din contractul de leasing;"

Totodata, pct.23 din același act normativ precizează referitor la **art. 20** ca acesta va avea următorul cuprins :

" **ART.20 (1) Înregistrarea amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional de către locator/finanțator.**

(2) Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare.

(3) Înregistrarea operațiunilor de leasing în evidențele contabile ale societăților care efectuează operațiuni de leasing, precum și ale societăților comerciale care utilizează bunuri în sistem de leasing se efectuează potrivit reglementărilor contabile în vigoare."

Prin ORDINUL nr.1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează la Secțiunea 7 - 7.1.1, următoarele:

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

[...]

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde pretul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

(2) Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale prevede la **art. 10** ca:

"Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluat în conformitate cu prevederile legale;

b) cheltuielile de achiziție pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

c) costul de producție pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială; [...]"

Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aplicabilă în perioada 2006-2008 precizează la **art.24 alin.1**, relativ la recuperarea cheltuielilor aferente achiziționării unui mijloc fix ca:

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

Analizând actele normative care reglementează operațiunile de leasing, respectiv OG 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, astfel cum a fost modificată Legea 287/2006, se reține că acestea precizează care sunt elementele care trebuie să le continue în mod expres un contract de leasing financiar respectiv : valoarea de intrare a bunului, valoarea reziduală, valoarea avansului, ratele de leasing, valoarea totală a contractului și clauza privind asigurarea bunului, precum și obligațiile părților contractante.

În ceea ce privește obligațiile părților contractante, în cazul contractelor de leasing financiar, utilizatorul (în speta petenta) are anumite obligații, respectiv:

- **să efectueze plățile cu titlu de rată de leasing în cuantumul valoric stabilit și la termenele prevăzute în contractul de leasing;**

- **să suporte cheltuielile de întreținere și alte cheltuieli care decurg din contractul de leasing, precum și să achite toate sumele datorate conform contractului de leasing - rate de leasing, asigurări, impozite, taxe, în cuantumul și la termenele menționate în contract, să suporte cheltuielile de întreținere, precum și orice alte cheltuieli aferente bunului sau din contractul de leasing.**

Totodată, din actele normative, care reglementează operațiunile de leasing, sus citate, se reține că în cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, urmând ca acesta să supună amortizării bunul respectiv, recunoscându-se astfel cheltuielile cu amortizarea fiscală deductibile la calculul impozitului pe profit.

În plus, utilizatorul recunoaște și cheltuielile cu dobânzile facturate de către locator deductibile, potrivit prevederilor legale.

Deci în cazul leasingului financiar deductibilitatea ratelor apare la nivelul dobânzii și al amortizării bunului.

De asemenea, în cazul leasingului financiar conform prevederilor legale menționate anterior, obligația de a asigura bunurile care fac obiectul leasingului financiar este prevăzută în mod expres în clauzele contractului de leasing, respectiv cui îi revine această obligație, finanțatorului sau utilizatorului, precum și cui îi revine suportarea costului asigurării.

În acest sens, prin Legea 287 / 06.07.2006 de modificare a OG51/1997, operabilă din august 2006, se arată că **"obligația de a asigura bunul revine locatorului/ finanțatorului, care are libertate în privința alegerii asiguratorului, dacă părțile nu au convenit altfel. Costurile asigurării sunt în sarcina locatarului/utilizatorului, dacă prin contract părțile nu convin altfel."**

În același sens, prin Legea 571/2003 privind Codul fiscal se prevede **ca excepție de la nedeductibilitatea cheltuielilor, a cheltuielilor cu primele de asigurare care privesc bunurile** reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau **utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale** "

Din situația de fapt sus prezentată se reține că în anii 2006 și 2007 SC X SRL a achiziționat în leasing financiar 3 autoturisme pentru care a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie 2006 – decembrie 2008 cheltuieli în suma totală de X lei, astfel:

- în contul 613 cheltuielile efectuate cu comisionul de asigurare aferent contractului de leasing nr.X/.2006, și
- în conturile 628 și 635 cheltuielile reprezentând taxe vamale, taxe primă înmatriculare, c/v RAR, taxe contract, taxa leasing, stipulate de contractele de leasing nr.X/.2007 și nr.X/2007.

Din analiza contractelor de leasing financiar existente la dosarul contestației, și a documentelor emise de societățile de leasing se rețin următoarele:

- în cuprinsul contractului de leasing nr.X/.2006 încheiat între SC X SRL și X SA, se menționează că, comisionul de asigurare face parte din valoarea totală de achiziție, este corespunzător fiecărei rate, acesta fiind prevăzut în scadentul de esalonare al ratelor de leasing și facturat luna de luna de către societatea de leasing X SA, potrivit facturilor existente în copie la dosarul cauzei.

Societatea de leasing financiar a emis pentru SC X SRL facturile nr. X/.2007 și nr.X/.2008 prin care SC X SA și-a recuperat cheltuielile efectuate cu RCA

neachitata la termenele scadente de catre contestatara. SC X SRL a inregistrat ulterior in evidenta contabila in contul 613 sumele reprezentand cheltuielile efectuate cu achitarea RCA.

- in cazul contractului de leasing nr.X/.2007 incheiat intre SC X SRL si X SA, obiectul il reprezinta un autoturism X a carui valoare de intrare este in suma de X Euro (fara TVA) la care se adauga: taxa de contract in suma de X Euro (fara TVA) si o taxa pentru efectuarea formalitatilor vamale, inmatriculare, RAR, in suma de X Euro (fara TVA)

Pentru aceste taxe societatea de leasing X SA a emis facturile nr.X/.2007,nr.X/2008 si nr.X/.2008, pe care contestatara le-a inregistrat in evidenta contabila ca si cheltuieli, in conturile 628 si 635.

- in cazul contractului de leasing financiar nr.X/19.12.2007 incheiat intre SC X SRL si X SA, obiectul il reprezinta un autoturism X a carui valoare de intrare este in suma de X Euro (fara TVA) la care se adauga: taxa de administrare in suma de X Euro (fara TVA), un comision de gestiune de 0,1% pe luna aplicat la valoarea capitalului ramas de rambursat si cheltuieli de inmatriculare in suma de X RON (fara TVA) achitate la ridicarea autoturismului.

Potrivit scadentarii de esalonare al ratelor de leasing, comisionul de gestiune este prevazut si facturat luna de luna de catre societatea de leasing, potrivit facturilor existente in copie la dosarul cauzei.

In ceea ce priveste taxa de administrare si cheltuielile de inmatriculare prevazute de contractul de leasing nr.X/.2007 acestea au fost recuperate de societatea de leasing potrivit facturii nr.X/.2008, inregistrata de contestatara in conturile 628 si 635.

Astfel, potrivit clauzelor contractuale aferente celor 3 contracte de leasing financiar incheiate de SC X SRL si potrivit documentelor emise in baza acestora, se retine ca nici una din cele 3 societati de leasing nu au finantat comisionul de asigurare, taxele de administrare a contractelor, taxele de înmatriculare sau taxa de prima inmatriculare si RCA, acestea fiind cuprinse in costul de achizitie al mijloacelor fixe.

De asemenea, potrivit facturilor emise de locatori in baza scadentarelor anexate la contractele de leasing si conform clauzelor contractuale, se retine ca comisionul de asigurare, taxele de administrare respectiv taxele de înmatriculare si prima inmatriculare, au fost cuprinse în valoarea ratelor de leasing (a căror deductibilitate fiscală este la nivelul dobânzii si al amortizării) .

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, intocmit de Activitatea de inspectie fiscala potrivit procedurii prevazute de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005 inregistrat sub nr. X/.2010, organele de inspectie fiscala opineaza vis a vis de acest capat de cerere:

" [...] - Asigurarea casco, ca produs de asigurare, nu poate fi livrata decat de o societate autorizata de CSA (societate de asigurari/brokeri) cu obiect unic de activitate, conform prevederilor Legii X/2000, ulterior modificata si completata.

- Produsele de asigurare sunt scutite de TVA, conform prevederilor art.141 alin.2 lit.b) din Legea 571/2003

- Comisionul de asigurare facturat de X SA, cu TVA, nu reprezinta produs de asigurare, ci o recuperare de cheltuieli a furnizorului (ce are calitatea de beneficiar al serviciului de asigurare). Aceste elemente sunt prevazute in contractul de leasing financiar nr.X/02.10.2006, inclusiv in graficul de esalonare a ratelor de leasing. Similar pentru recuperarea cheltuielilor cu RCA, facturate cu TVA de prestator.

- In celelalte doua cazuri, respectiv contractele de leasing incheiate cu X SA si X SA, SC X SRL a incheiat contracte de asigurare a bunurilor cu societati autorizate (brokeri), evidentierea in ct.613 a produselor de asigurare achizitionate (fara TVA, exclusiv

in aceste conditii) fiind corecta, conform prevederilor art.21 alin.4 litera n) din Codul fiscal - precizate de contesatar. Se face mentiunea ca aceste cheltuieli nu constituie baza pentru diferentele constatate suplimentar, conform actelor administrativ fiscale intocmite. Toate aceste elemente ale costului de achizitie a bunurilor se recupereaza, din punct de vedere contabil pe calea amortizarii contabile, nedeductibila din punct de vedere fiscal, respectiv "Tratamentul ca si proprietar" invocat in contestatie, dreptul de deducere (daca acesta se manifesta) se limiteaza la conditiile amortizarii fiscale.[...]"

Având în vedere prevederile legale mentionate, documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile părților și punctele de vedere exprimate în cauza, organele de solutionare a contestatiei retin ca în mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile efectuate de SC X SRL cu comisionul de asigurare, taxe de administrare a contractelor, precum și taxele de înmatriculare, taxa de prima înmatriculare, RAR și RCA, sunt elemente ale costului de achizitie a autoturismelor care se recupereaza pe calea amortizarii fiscale a fiecarui bun în parte.

În consecința, în mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în suma de X lei reprezentând c/val. comision de asigurare, taxe înmatriculare, taxe prima înmatriculare, RCA, RAR, taxa leasing, taxa contract, etc, contestatia contestatarei la acest capat de cerere aparand ca neintemeiata.

In concluzie, impozitul pe profit în suma de X lei ($X \times 16\%$) a fost stabilit în mod legal, potrivit dispozitiile art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit carora "**Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38**".

2.) Referitor la impozitul pe profit în suma de X lei și TVA aferenta în suma de X lei,

Cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile aferente chiriilor și energiei electrice și TVA aferenta sunt deductibile fiscal în conditiile în care acestea sunt aferente intretinerii unor spatii nedecarate ca puncte de lucru ale contestatarei.

In fapt, în anul 2004, SC X SRL a încheiat cu SC X SA, contractul de închiriere nr.X din .2004 (prelungit la data de X.2008) în baza caruia a luat în chirie 2 cladiri destinate pentru productie și depozitare situate în localitatea X locul "Sectia X", pentru care achita proprietarului o chirie de X Euro /luna.

Potrivit datelor furnizate de ORC Valcea, SC X SRL are sediul social declarat în comuna X, sat X, și nu are declarate puncte de lucru, sucursale, subunitati sau sedii secundare.

În perioada 2005-2008, SC X SRL a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli cu chiria în suma de X lei cu TVA în suma de X lei, facturata de SC X SA, pentru spatiile detinute în baza contractului X/.2004.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a acestor cheltuieli intrucat SC X SRL nu are sediu secundar/punct de lucru declarat la aceasta locatie, activitatea economica a contestatarei desfasurandu-se exclusiv în spatiul închiriat de la acelasi furnizor la care are declarat sediul social, respectiv cel din comuna X, sat X "sectia X".

Totodata, în perioada 01.01.2005-31.08.2009 SC X SRL a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli cu energia electrica furnizata de X SA (actualmente SC X SA) în suma de X lei cu TVA aferenta în suma de X lei, consumata exclusiv în spatiul situat în X, strada X, bl. X, sc.X, ap.X, aflat în proprietatea contestatarei începand cu data de .2002 potrivit contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/2002.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli intrucat spatiul/apartamentul nu este utilizat în activitatea economica a contribuabilului și nici nu are sediu secundar/punct de lucru declarat la aceasta locatie.

In drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rep., aplicabila incepand cu 01.01.2005, " (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Din normele legale sus mentionate rezulta ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile.

Din situatia de fapt prezentata organele de solutionare a contestatiei au retinut ca SC X SRL la data formularii contestatiei are sediul social intr-un imobil inchiriat potrivit contractului de inchiriere nr.X/2003 de la SC X SA , detinand in chirie pe langa acesta, inca 2 locatii (spatiul din localitatea X locul "Sectia X" detinut in baza contractului nr.x/.2004 si apartamentul achizitionat in anul 2002 potrivit contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.X/2002) in care contestatara nu desfasoara activitatati economice si ca o consecinta nu realizeaza venituri impozabile.

Totodata, organele de solutionare a contestatiei retin ca SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de X lei efectuate cu chiria si consumul de curent electric la cele 2 locatii anterior mentionate, in conditiile in care in aceste spatii contestara nu desfasoara activitati economice in scopul realizarii de venituri impozabile asa cum se legitimeaza in mod expres prin art.21 alin.1 sus citat .

Mai mult decat atat, contestatara nu figureaza inregistrata la ORC cu sedii secundare asa cum impune art 71 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza clar ca :

" (1) *Contribuabilii au obligatia de a declara organului fiscal competent din subordinea Ageniei Naionale de Administrare Fiscala, în termen de 30 de zile, înfiintarea de sedii secundare.*"

Totodata, potrivit Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003, declararea sediilor secundare are la baza o procedura stricta astfel :

" 71.1. Prin sediu secundar se înțelege o sucursala, agentie, reprezentanta sau alte asemenea unitati fara personalitate juridica, inclusiv de tipul celor definite de art. 8 din Codul fiscal.

71.2. Declararea sediilor secundare se face prin completarea datelor corespunzatoare din declaratia privind sediile secundare. Declaratia se depune la organul fiscal competent care va înregistra informatiile respective în registrul contribuabililor fara a atribui cod de identificare propriu sediilor secundare astfel declarate.

71.3. Contribuabilii care, potrivit legii, au obligatii de plata la sedii secundare vor înregistra sediile secundare la organul fiscal în a carui raza teritoriala se afla situate acestea, prin completarea si depunerea declaratiei de înregistrare fiscala. Declaratia va fi însoțita de o copie de pe certificatul de înregistrare fiscala a contribuabilului de care apartine sediul secundar si de pe dovada detinerii cu titlu legal a spatiului."

Astfel, din coroborarea normelor legale sus citate se retine ca, pentru ca cheltuielile efectuate cu intretinerea locatiilor aflate in gestiunea / patrimoniul unui contribuabil sa fie deductibile fiscal, spatiile respective trebuie sa aibe calitatea de sediu secundar/punct de lucru respectiv sa fie declarate atat la ORC cat si la organul fiscal teritorial.

Potrivit Legii 31/1990 privind societatile comerciale, deschiderea unui punct de lucru se hotaraste de catre adunarea generala a asociatilor Hotarîrea adunarii generale se depune la Oficiul Registrului Comertului (O.R.C.) în a carui raza teritoriala își are sediul societatea, însoțita de o copie dupa dovada spatiului (act de proprietate, contract de închiriere, accept în spatiu sau o cerere, formular tip eliberata de registru.

Dupa înregistrarea la O.R.C., contribuabilii au obligatia de a declara organului fiscal competent, în termen de 30 de zile, înfiintarea sediului secundar. Declaratia privind sediile

secundare, formular aprobat prin Ordinul MF nr. 1X9/2004 se depune la organul fiscal în a carui raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului care le înființează însoțită de copii după dovada înregistrării la O.R.C., după hotărârea adunării generale de înființare a punctului de lucru, dovada de deținere a spațiului, a codul unic de înregistrare.

De asemenea, se reține că prin declararea sediilor secundare contribuabilii dovedesc extinderea activității economice, realizarea de operațiuni economice și pe cale de consecință realizarea de venituri impozabile.

În consecință, potrivit datelor furnizate de ORC Valcea, se reține că SC X SRL are sediul social declarat în comuna X, satul X într-un imobil închiriat de la SC X SA, potrivit contractului de închiriere nr.X/2003, nefigurând înregistrată cu puncte de lucru/sedii secundare.

Totodată, organele de soluționare a contestației rețin că, contestatarea nu are declarate nici la organul fiscal teritorial sedii secundare/puncte de lucru la locațiile: locul "Sectia X" din localitatea X și apartamentul situat în X, strada X, bl. X, sc.X, ap.X, aflat în proprietatea contestației începând cu data de .2002 potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/2002, și drept urmare cheltuielile efectuate cu chiria și consumul de curent electric la cele 2 locații anterior menționate în suma totală de X lei înregistrată în contabilitate, nu se justifică *a fi efectuată în scopul realizării de venituri impozabile*, fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

In concluzie, impozitul pe profit în suma de X lei ($X \times 16\%$) a fost stabilit în mod legal, potrivit dispozițiile art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38**".

Având în vedere susținerile petentei, motivele organelor de inspecție fiscală care au stat la baza neacordării deductibilității cheltuielilor în cauză, precum și prevederile legale sus citate, contestația apare ca neîntemeiată la acest capăt de cerere.

Sustinerea petentei potrivit căreia spațiul ce face obiectul contractului de închiriere nr.X/2004 este utilizat ca depozit, iar imobilul / apartamentul pentru care a efectuat cheltuielile cu energia electrică este un activ al societății afectat garanțiilor bancare pentru obținerea creditelor necesare desfășurării activității, consumul de energie electrică datorându-se în fapt operațiunilor legate de întreținerea și conservarea acestuia, *nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:*

- petenta nu face dovada că spațiul a fost utilizat în activitatea economică în sensul întocmirii unor documente justificative privind avize de expediție, de transfer marfă / produse între gestiuni, evidențierea gestiunii și inventarierea acesteia, orice alte documente de evidență operativă din care să rezulte utilizarea în vreun sens a acestui spațiu.

- reprezentantul legal al SC X SRL nu precizează în ce a constatat operațiunea de conservare a apartamentului, ce echipamente electrice/electronice au fost utilizate, ce proceduri a utilizat în acest sens.

- adresa nr.X/2000, depusă și înregistrată la Administrația Financiară a municipiului Rm.Valcea sub nr.X/2000, prin care contestația precizează "că societatea noastră are deschis punct de lucru producție în spațiul SMA X X" nu este opozabilă tertilor atata timp cât nu a fost respectată procedura de declarare a sediilor secundare prevăzută la pct. 71.1, 71.2 din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003, sus citate.

Cat privește TVA aferentă în suma de X lei, speței în cauză îi sunt incidente dispozițiile art.145 alin.1 și alin.3) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006, ulterior modificate și transformate în art. art.145 alin.1) și 2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu data de 01.01 2007, astfel:

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal aplicabila incepand cu 01.01.2005 - “ **ART. 145** Sfera de aplicare a dreptului de deducere
(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.
[...]

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

a) operatiuni taxabile; [...]”

Legea nr.571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabila incepand cu 01.01.2007 “ **ART. 145** Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]”

Astfel, potrivit prevederilor legale anterior mentionate, dreptul de deducerea taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile, adica dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care bunurile si serviciile sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor impozabile ale agentului economic.

Daca se au in vedere prevederile legale invocate ale art. art.145 alin.3 lit a) ulterior modificat in art.145, alin.2, lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, unde se stipuleaza ca **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, numai daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile**, se retine ca petenta nu face dovada ca a realizat la cele 2 locatii (spatiul din localitatea X locul "Sectia X" detinut in baza contractului nr.X/.2004 si apartamentul achizitionat in anul 2002 de potrivit contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.X/2002), operatiuni impozabile astfel incat aceasta sa-si exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Acest lucru rezulta atat din constatările organelor de inspectie fiscala cat si din sustinerile reprezentantului legal al SC X SRL, care prin contestatia formulata recunoaste ca spatiul detinut conform contractului de inchiriere nr.X/.2004, a fost achizitionat cu scopul utilizarii lui ca depozit, iar apartamentul a fost achizitionat in scopul oferirii ca si garantie bancara pentru obtinerea unor credite bancare, deci cele doua locatii nu au fost destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor impozabile ale contestatarei.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept sus prezetate, organele de solutionare a contestatiei retin ca SC X SRL nu a desfasurat nici un fel de activitate in celer 2 locatii si nu a obtinut venituri care sa justifice ca investitia in cauza este in folosul operatiunilor taxabile.

In conditiile aratate, organele de solutionare a contestatiei retin ca nejustificata solicitarea SC X SRL de deducere a TVA inscrisa in facturile emise in perioada 2005-31.08.2009 de furnizorii SC X SA si SC X SA in suma totala de X lei (X lei TVA aferenta chiriei si X lei TVA aferenta energiei electrice).

3.) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca SC X SRL avea dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de X lei in conditiile in care petenta a considerat ca aceste cheltuieli reprezinta reparatii si nu investitie la un mijloc fix.

In fapt, in anii 2005 si 2007 SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila in conturile de cheltuieli (604 "*Cheltuieli privind materialele nestocate*" si 611 "*Cheltuieli cu întretinerea si reparatiile*") cheltuieli in suma totala de X lei reprezentand gresie, adeziv, rigips, parchet laminat, polistiren extrudat, elemente instalatii, sanitare instalatie electrica,

chiuveta, aprovizionate de la SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli reprezinta de fapt o investitie la un mijloc fix, care a condus la cresterea gradului de confort si ambient al spatiului in care s-au utilizat materialele stabilind in acest sens ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

In drept, art. 21 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabila incepand cu data de 25.07.2005 precizeaza urmatoarele:

" (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."

Referitor la aplicarea acestor prevederi legale, Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 invedereaza la pct.12 urmatoarele:

" 12. Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementrilor contabile date în baza Legii contabilitii nr. 82/1991, republicat, 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."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada 2005 -2007, SC X SRL a achizitionat de la diversi furnizori materiale de constructii (parchet , parchet laminat, polistiren extrudat, gresie, faianta, rigips, adeziv, elemente instalatie termica, instalatii sanitare, etc) pe care le-a inregistrat in contul 611 si in contul 604, sustinand ca o parte le-a folosit la prezentarile si demonstratiile pentru promovarea produselor proprii, fara a preciza cum a folosit restul de materiale achizitionate.

Astfel, analizand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil respectiv cheltuieli generate de achizitionarea materialelor de constructii reprezentand parchet, parchet laminat, polistiren extrudat, gresie, faianta, rigips, adeziv, elemente instalatie termica, instalatii sanitare, etc., se constata ca ele reprezinta bunuri pentru care SC X SRL nu precizeaza care este baza legala pentru sustinerea deductibilitatii lor.

Totodata, se retine ca, contestatara nu a precizat si probat în vreun fel că efectuarea cheltuielilor a fost oportună si în interesul activității sale .

Mai mult decat atat, modalitatea de inregistrare in conturile 604 si 611 nu demonstreaza ca materialele respective au fost folosite la prezentarile si demonstratiile pentru promovarea produselor proprii.

Astfel, potrivit Ordinului nr.306 / 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, modificat ulterior prin *Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementrilor contabile conforme cu directivele europene*, cu ajutorul contului **611 "Cheltuieli cu întreținerea si reparatiile" se tine evidenta cheltuielilor cu întreținerea si reparatiile executate de terti, astfel :**

În debitul contului 611 "Cheltuieli de întreținere si reparatii" se înregistreaza:
- **valoarea lucrarilor de întreținere si reparatii executate de terti** (401, 408, 471, 512, 542); [...]

Iar in cadrul contului **604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"**

" Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta cheltuielilor privind materialele nestocate.

În debitul contului 604 "Cheltuieli privind materiale nestocate" se înregistreaza:

- **valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori** (401, 408);
- **sume în curs de clarificare** (473);

- valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie (542). ”

Avand in vedere aceste precizari se retine ca in aceste conturi se inregistreaza cheltuielile efectuate cu intretinerea si reparatiile curente care inasa prin natura lor nu determina *îmbunătățirea parametrilor tehnici initiali ai bunului la care s-au efectuat, în scopul modernizării acestuia.*

Ori, in cazul de fata **petenta a achizitionat materiale** constand in : parchet, parchet laminat, polistiren extrudat, gresie, faianta, adeziv, rigips, elemente instalatie termica, instalatii sanitare, etc., **care odata utilizate determina tocmai sporirea gradului de confort al imobilului, modificarea parametrilor tehnici initiali ai acestuia etc.**

In acest caz se impune recunoasterea acestor cheltuieli ca o componenta a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare potrivit Ordinului nr.306 / 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care stipuleaza relativ la cheltuielile cu intretinerea si reparatiile urmatoarele:

"4.X. - Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizari corporale trebuie recunoscute, de regula, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

4.33. - Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuiala în perioada în care este efectuată. În situatia unei modernizari care conduce la obtinerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaste ca o componenta a activului."

In acelasi sens se legifereaza si prin Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la sectiunea 7, pct. 92, 93 si 94 precizeaza:

" 92. (1) O imobilizare corporala recunoscuta ca activ trebuie evaluata initial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementari, în functie de modalitatea de intrare în entitate.

[...]

93. (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizari corporale trebuie recunoscute, de regula, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

(2) Cheltuielile efectuate în legatura cu imobilizarile corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locatie de gestiune sau alte contracte similare se evidenziaza în contabilitatea entitatii care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în functie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legatura cu imobilizarile corporale proprii .

94. (1) Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscuta ca o cheltuiala în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componenta a activului investitiile efectuate la imobilizarile corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie sa aiba ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare fata de cele estimate initial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin cresterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere si functionare."

In acelasi sens Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, aprobate prin HGR 909/1997 precizează **la pct.7 :** " Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să **îmbunătățească efectiv performantele mijloacelor fixe față de parametrii functionali stabiliți initial;**[....]

Pentru clădiri si constructii, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort si ambient [...] "

IN CONCLUZIE, avand in vedere textele de lege mai sus citate se retine **ca sunt considerate mijloace fixe amortizabile cheltuielile ulterioare**, respectiv investitiile efectuate la mijloacele fixe existente care **au ca efect** imbunatatirea parametrilor tehnici **si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare fata de cele estimate initial, iar pentru cladiri si constructii lucrarile de modernizare trebuie sa aiba ca efect sporirea gradului de confort si ambient.**

In situatia efectuării unei modernizari, efectul cheltuielilor este de a conduce la obtinerea de beneficii economice suplimentare, aceasta fiind recunoscuta ca o componenta a activului, iar recuperarea acestor cheltuieli facandu-se treptat pe calea amortizarii, asa cum se prevede prin art.24 alin.1, alin.3, alin.6 lit.a), alin.7 si alin.15 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

" ART. 24 Amortizarea fiscala

(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau îmbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

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

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în functiune partial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporala; acestea se cuprind în grupele în care urmeaza a se înregistra, la valoarea rezultata prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determina conform urmatoarelor reguli:

a) în cazul constructiilor, se aplica metoda de amortizare liniara;

[...]

(7) În cazul metodei de amortizare liniara, amortizarea se stabilete prin aplicarea cotei de amortizare liniara la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

Cota de amortizare liniara se calculeaza raportând numarul 100 la durata normal de utilizare a mijlocului fix.

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determina fara a lua în calcul amortizarea contabila si orice reevaluare contabila a acestora. Câtigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din functiune a acestor mijloace fixe se calculeaza pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezinta valoarea fiscala de intrare a mijloacelor fixe, diminuata cu amortizarea fiscala. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabila evidentiata în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculeaza în baza valorii ramase neamortizate, pe durata normala de utilizare ramasa, folosindu-se metodele de amortizare aplicate pâna la aceasta data. Valoarea ramasa neamortizata, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibila la calculul profitului impozabil în situaia în care acestea sunt valorificate prin unitati specializate sau prin licitatie organizata potrivit legii."

In cazul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, in scopul asigurarii utilizarii continue a acestora, se retine ca acestea trebuie recunoscute ca o cheltuiala in perioada in care sunt efectuate, deductibile la calculul impozitului pe profit la data efectuării.

ASTFEL, avand in vedere prevederile legale mai sus precizate, se retine ca simpla inregistrare in contabilitate, in conturile 604 si 611, a cheltuielilor nu este suficienta pentru ca acestea sa fie deductibile fiscal.

Sustinerea SC X SRL potrivit careia unele dintre materialele de constructie (rigips, polistiren, gresie) au fost achizitionate pentru confectionarea materialelor de prezentare si pentru demonstratiile cu privire la produsele pe care le produce este o sustinere generala, contestatara neaducand argumente si documente din care sa reiasa ca acestea chiar au facut obiectul prezentarilor si demonstratiilor pretinse.

Pe de alta parte, SC X SRL nu precizeaza unde si cum a utilizat cantitatea de parchet si parchet laminat achizitionata, precum si elementele de instalatii termice si sanitare achizitionate cu facturile nr.X/.2005, nr.X/ .2005, nr.X/.2005, nr.X/2005, nr.X/.2005, nr.X/.2007.

In acest caz, organele de solutionare a contestatiei retin ca achizitionarea si utilizarea de catre SC X SRL a acestor materiale, se supune dispozitiilor **pct.28 din OMF nr. 1753 /2004** pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de activ si de pasiv **coroborate** cu cele ale **art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991**, potrivit carora contribuabilii au posibilitatea inventarierii lucrarilor de modernizare dupa cum urmeaza

"28. Inventarierea lucrarilor de modernizare nefinalizate sau de reparatii ale cladirilor, instalatiilor, masinilor, utilajelor, mijloacelor de transport si ale altor bunuri se face prin verificarea la fata locului a stadiului fizic al lucrarilor. Astfel de lucruri se consemneaza într-o lista de inventariere separat, în care se indica denumirea obiectului supus modernizării sau reparatiei, gradul de executare a lucrării, costul de deviz si cel efectiv al lucrarilor executate."

ART. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 stipuleaza :

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

IN CONSECINTA, avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei , sustinerile partilor si normele legale sus precizate si analizate, organele de solutionare a contestatiei retin ca, contestatara nu justifica si nu demonstreaza consumul / utilizarea materialelor achizitionate cu facturile nr.X/.2005, nr.X/.2005, nr.X/.2005, nr.X/.2005, nr.X/2005, nr.X/.2005, nr.X/.2007, in interesul firmei, respectiv nu detine si nu prezinta pentru perioada 2005-2007 bonuri de consum, situatii de lucrari pentru materialele utilizate, din care sa rezulte cu certitudine modalitatea de utilizare a materialelor achizitionate.

Totodata, organele de solutionare a contestatiei retin ca SC X SRL in perioada 2005-2007 nu a evidentiat investitii in curs, amenajari, reparatii la vreun activ amortizabil, pentru a putea justifica achizitionarea cantitatii mari de parchet si parchet laminat, precum si achizitionarea elementelor de instalatii termice si sanitare.

Drept urmare, in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor in suma de X lei reprezentand cheltuieli efectuate cu achizitia de materiale de constructii si amenajari, contestatia contestatarei la acest capat de cerere aparand ca neintemeiata.

In concluzie, impozitul pe profit in suma de X lei (X x 16%) a fost stabilit in mod legal, potrivit dispozitiile art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38 "

4.) si 5.) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei (X+X) si TVA aferenta in suma de X lei (X+X).

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare a contestatiei se pot pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care petenta nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia acest capat de cerere.

In fapt, la data de 30.04.2005 cu factura fiscala seria X nr.X, SC X SRL a achizitionat de la SC X SRL cu datele de identificare CUI X, un motor electric ax de X kw si un comutator in valoare de **X lei cu TVA aferent in suma de X lei**, cheltuielie respective fiind inregistrate in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor efectuate cu achizitionarea motorului electric si comutatorului si nici a TVA aferenta, intrucat furnizorul inscris in factura sus mentionata nu a fost identificat, documentul in cauza nefiind completat la toate rubricile prevazute si nici nu prezinta elementele speciale obligatorii de securitate impuse.

La data de 05.X.2007 cu factura fiscala nr.X contestatara a achizitionat de la SC X SRL un joc "Microsoft Flight Simulator" in **suma de X lei cu TVA aferent in suma de X lei**, cheltuielie respective fiind inregistrate in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli si nici a TVA aferenta, intrucat nu au fost efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile.

In contestatia formulata, petenta, contestă decizia de impunere nr.X / 2009 și raportul de inspecție anexă la aceasta, fara a aduce argumente în ceea ce privește suma de X lei reprezentand cheltuieli efectuate cu achizitia unui motor electric si comutator, cu TVA aferenta in suma de X lei, si suma de X lei reprezentand cheltuieli efectuate cu achizitia unui joc, cu TVA aferenta in suma de X lei.

În drept, art.206, alin.1 lit. c si d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept:

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

" 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."

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește suma mai sus mentionata, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația formulată la acest capat de cerere apare ca nemotivată pentru suma totala de X lei reprezentand cheltuieli efectuate cu achizitia unui motor electric si comutator in suma de X lei (cu TVA aferenta in suma de X lei) si cheltuieli efectuate cu achizitia unui joc in suma de X lei (cu TVA aferenta in suma de X lei).

Drept urmare, impozitul pe profit in suma de X lei (X x 16%) a fost stabilit in mod legal, potrivit dispozițiile art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "**Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38 "**

În consecința, întrucât petenta nu aduce alte argumente și dovezi în susținerea contestației formulate la acest capăt de cerere conform dispozițiilor art.206, alin.1 lit. c) și d) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, organele de soluționare a contestației, neputându-se substitui contestatoarei în ceea ce privește motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, urmează să se pronunțe în consecința la acest capăt de cerere, în sensul respingerii ca nemotivată.

6.) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând TVA nedeclarată

În fapt, în anul 2006 SC X SRL a declarat și evidențiat TVA deductibilă în suma de X lei .

Totodată, operatorul economic a evidențiat o TVA colectată în suma de X lei și a declarat o TVA colectată în suma de X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că contestatarul a declarat mai puțin TVA de plată, cu suma de X lei.

Prin contestația formulată SC X SRL susține relativ la suma de X lei că aceasta provine dintr-o eroare de completare a jurnalelor aferente lunii iunie 2009, fiind de fapt o TVA de recuperat nu de plată.

Cauza supusă soluționării este dacă obligația stabilită suplimentar este legal datorată, în condițiile în care aceasta a fost stabilită în baza declarațiilor depuse de contestatarul la organul fiscal teritorial, precum și potrivit evidenței contabile a acesteia.

În drept, art. 80 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu data de 23.01.2006, precizează la art.80 care este forma și conținutul declarației fiscale, astfel :

" (1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit."

Astfel, analizând dispozițiile legale anterior menționate, organele de soluționare a contestației rețin că la întocmirea declarațiilor fiscale contribuabilii au obligația înscrierii corecte a informațiilor evidențiate, corespunzător situației sale fiscale, precum și certificării acestora prin semnătura persoanei împuternicite.

Potrivit situației de fapt sus prezentate, se reține că în anul 2006 SC X SRL a declarat TVA de plată în suma totală de X lei (X lei TVA colectată declarată minus X lei TVA deductibilă declarată) cu toate că în evidența contabilă avea înregistrată o TVA de plată în suma de X (X lei TVA colectată evidențiată minus X lei TVA deductibilă evidențiată).

Rezultă astfel o diferență de TVA de plată nedeclarată la organul fiscal teritorial în suma de X lei.

În consecința, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de plată în suma de X lei este aferentă anului 2006, contestația formulată la acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia suma de X lei provine dintr-o eroare de completare a jurnalelor aferente lunii iunie 2009, fiind de fapt un TVA de recuperat nu de plată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Conform evidentei fiscale, respectiv fisei sintetice pe platitor editata la data de 03.X.2009, SC X SRL inregistraza la data de 31.X.2009 sold suma negativa TVA in suma de X lei, iar potrivit evidentei contabile, respectiv balantei de verificare la data de 31.X.2009, contestara inregistraza TVA de plata in suma de X lei.

Fata de cele de mai sus, se retine astfel ca nu se justifica calculele contestatarei potrivit carora suma de X lei reprezinta TVA de recuperat.

7.) In ceea ce priveste suma de X lei accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei ,

În fapt, prin decizia de impunere nr.X/2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspectie fiscală au calculat în sarcina petentei pentru perioada 25.04.2006-25.09.2009 accesorii reprezentand majorari de intarziere în sumă de X lei pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de X lei.

In drept, *incepand cu anul 2006* in conformitate cu dispozitiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, *notiunile de "dobânzi si/sau penalitati de întârziere" se înlocuiesc cu notiunea de "majorari de întârziere"*

In atare situatie, **incepand cu anul 2006** sunt incidente **art.119 alin.(1) si 120 alin. 1, 2, 3 si 7** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" ART. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. [...]

ART. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ."

Din cele mai sus mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Fata de cele de mai sus si având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct. 1 - 5, s-a retinut ca legal datorat de petenta impozitul pe profit în sumă totala de X lei pe cale de consecinta rezulta ca aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente acestuia, in suma de X lei asupra carora organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

8.) In ceea ce priveste suma de X lei accesorii aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei,

În fapt, prin decizia de impunere nr.X/2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei pentru perioada 25.02.2005-25.09.2009 accesorii în sumă de X lei pentru TVA stabilita suplimentar in suma totala de X lei.

In drept, sunt incidente prevederile **art.115 alin (1) si art. 116** din OG nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" **ART. 115 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadent de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

ART. 116 (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datoreaza dobânzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pâna la data stingerii acesteia inclusiv; [...]"

Potrivit art. 1 din HG nr.67 / 2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor de plata si pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plata valabila in perioada 04.02.2004 - 31.08.2005 acesta este de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere sau zi calendaristica, dupa caz.

HG nr. 67/2004 a fost ulterior modificata de HG nr.784 / 2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale, valabila incepand cu data de 01.09.2005, care precizeaza la art.1 alin.1) ca nivelul acesteia este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere.

Totodata, potrivit **art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, in perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 " (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.[...]

(5) Nivelul penalitii de întârziere se poate modifica anual prin legea bugetului de stat."

Prevederile art.120 alin (1) anterior mentionate au fost modificate prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea OG nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit careia incepand cu data de 15.07.2005 acesta va avea urmatorul cuprins : " art.120 alin.(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Din normele legale anterior mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, in perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 se datorează după acest termen dobanzi in cota de 0,06% respectiv 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, si penalitati de intarziere in cota de 0,5% respectiv 0,6% pentru fiecare luna de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Incepand cu anul 2006 , in conformitate cu dispozitiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, *notiunile de*

"dobânzi si/sau penalitati de întârziere" se înlocuiesc cu notiunea de "majorari de întârziere"

In atare situatie, **incepand cu anul 2006** sunt incidente **art.119 alin.(1) si 120 alin. 1, 2, 3 si 7** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" **ART. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. [...]

ART. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ."

Din cele mai sus mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Fata de cele de mai sus si având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct. 2), 4), 5) si 6), s-a retinut ca legal datorat de petenta TVA în sumă totala de X lei pe cale de consecinta rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente acesteia, in suma de X lei asupra carora organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea ca neintemeiată a contestatiei formulata de **SC X SRL** din localitatea X, pentru suma totala de **X lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei, TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, majorari de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar .

Art.2 Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **SC X SRL** din localitatea X, pentru suma totala de **X lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei si TVA stabilita suplimentar in suma de X lei .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR,