

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 43 din 28 ianuarie 2011**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din orașul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x decembrie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din orașul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x noiembrie 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x noiembrie 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x noiembrie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x decembrie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în orașul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de x lei – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit* ..... x lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente TVA* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente C.A.S. datorată de angajator* ..... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citat):**

*"[...] Subsemnata, SC x S.R.L. (fostă SC x S.R.L.), [...], formulăm și depunem în termen legal, conform condițiilor art. 205 și urm. din Codul de Procedură Fiscală,*

**CONTESTAȚIE**

*Împotriva Deciziei de Impunere nr. x/x.11.2010 și a considerentelor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. x/x.11.2010 [...].*

*Prin intermediul deciziei de impunere nr. x/x.11.2010 am fost obligați la plata unor obligații fiscale: Impozit pe profit în sumă de x RON și majorări de întârziere în sumă de x RON, TVA x lei reprezentând debite – x și accesorii x lei, și contribuții sociale accesorii în cuantumul de x RON.*

*Solicptăm:*

**– Admiterea prezentei contestații;**

– **Modificarea cuantumului de obligații datorate stabilite prin Decizia de impunere nr. x/x.11.2010 și a considerentelor în baza cărora au fost stabilite cuprinse în Raportul de Inspecție Fiscală [...] și pe cale de consecință**

– **Ștergerea din evidențele fiscale a debitului eronat stabilit în sarcina noastră [...].**

**ÎN FAPT:**

Organul fiscal a constatat că în perioada verificată, respectiv 2006 – 2010, societatea a depus un număr succesiv de declarații rectificative 101 pentru întreaga perioadă verificată, modificându-se rezultatul fiscal al societății pe întreaga perioadă.

Societatea a recurs la depunerea acestor rectificative din 2 motive:

**1. Recalcularea provizioanelor pentru închidere și urmărire post-închidere rampă.**

Conform prevederilor art. 22 din Codul fiscal al României, alin.1 litera k [...].

Societatea și-a creat provizioanele stabilite de lege, aferente fiecărei perioade după cum urmează:

Anul 2006 – x lei din care imobilizat în cont bancar x lei

Anul 2007 – x lei din care imobilizat în cont bancar x lei

Anul 2008 – x lei din care imobilizat în cont bancar x lei

Anul 2009 – x lei din care imobilizat în cont bancar x lei

Anul 2010 – x lei din care imobilizat în cont bancar x lei

Organele fiscale au considerat diferența dintre provizionul contabil și soldul contului bancar nedeductibilă fiscal sub premisa prevederilor HG nr.349/2005, art.12: [...].

Astfel, cumulate, cheltuielile aferente provizioanelor închidere și urmărire post-închidere rampă considerate nedeductibile de către inspectorii fiscali însumează x lei. Societatea a solicitat admiterea garanției acestor provizioane prin intermediul unei scrisori de garanție bancară, care nu a fost acceptată de organul fiscal.

**2. Recalcularea amortizării aferente “activului epuizabil” după cum a fost evidențiat de evaluator în Raportul de reevaluare din data de x.09.2008.**

În anul 2006 societatea a înregistrat ca aport la capital al acționarului S.C. y S.R.L. x terenuri intravilane reprezentând rampă ecologică de depozitare a deșeurilor menajere în valoare totală de x lei. Acest aport la capitalul societății a fost înregistrat în contabilitatea societății în baza Raportului de expertiză tehnică [...] ca teren. Totuși valoarea exprimată în Raport nu era dată exclusiv de valoarea terenului, ci de modul în care acest teren putea fi folosit, precum și rampele ecologice de depozitare a deșeurilor menajere. Pentru a avea o imagine clară asupra investiției, societatea a recurs la un al doilea evaluator care a avut ca scop alocarea valorii terenului stabilită de primul raport de evaluare în funcție de fiecare activ aflat pe teren sau reieșit din utilizarea terenului. Astfel la data de x.09.2008 a fost emis [...] un al doilea raport de alocare a costurilor, care a divizat valoarea de x pe următoarele componente:

Teren – x lei

Amenajări teren (rampă ecologică) – x lei

Active Epuizabile – x lei

Fond de comerț – x lei.

În urma acestui raport societatea a decis amortizarea atât a rampei ecologice, cât și a activului epuizabil care definit de către evaluator, ca fiind activ provenit în urma achiziției drepturilor de folosire a spațiului pentru depozitarea deșeurilor, fiind similară cu drepturile zăcămintelor definite de Standardele de Evaluare Internaționale. Valoarea unei rampe pentru depozitarea deșeurilor este legată strict de modul de utilizare a acesteia, adică dreptul de a depozita deșeuri.

Prin urmare scopul de utilizare a rampei reprezintă din punct de vedere tehnic un activ epuizabil, fiind înregistrat în contabilitatea societății conform prevederilor Codului Fiscal, art. 24 (10): [...].

Luând în considerare realocarea costurilor valorii terenurilor, societatea a decis amortizarea activelor epuizabile, precum și a amenajărilor de teren aferente primelor x celule – rampe ecologice, începând din anul 2006 din data înregistrării aportului de capital până la data curentă.

Organele fiscale au recunoscut existența activului epuizabil, tratând valoarea acestuia ca valoare a terenului astfel încât amortizarea aferentă acestuia nefiind deductibilă la calculul profitului impozabil.

Amortizarea nedeductibilă stabilită de organul de control însumează x lei, după cum urmează: [...]

De asemeni, Organul fiscal a considerat nedeductibilă factura nr x/x.06.2006, în valoare de x lei, emisă de z SA pentru SC y SRL București – nepermisă de autoritățile fiscale la deductibilitate deoarece nu apare numele societății la furnizor.

A fost considerată nedeductibilă suma de x lei, reprezentând chirie pentru teren și amenajările de teren aferente lunii iunie 2006 sub premisa că baza de calcul pentru chirie este justificată printr-o notă de calcul intitulată “Calcul amortizare teren”.

În ceea ce privește TVA-ul, a fost considerat nedeductibil TVA-ul aferent celor două facturi menționate anterior, de respectiv x lei și x lei.

În cazul contribuțiilor sociale datorate inspecția fiscală constată o datorie suplimentară în cuantum de x lei, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator. Pentru această datorie s-au calculat majorări de întârziere de x lei.

**MOTIVELE CONTESTAȚIEI:**

Considerăm că în cazurile societatea a acționat în conformitate cu prevederile legale, astfel încât tratamentul contabil și fiscal utilizat este corect, după cum este detaliat în cele ce urmează.

**A. În cazul provizioanelor de închidere și urmărire postînchidere a depozitelor de deșuri** societatea a constituit provizioanele urmărind în mod consecvent o metodă operațională care reflectă valoarea acestora în funcție de tona de depozite utilizate. Costul estimat a fost calculat în funcție de capacitatea de recuperare a costurilor din prețurile utilizate, iar depozitele bancare constituie au avut ca rațiune disponibilitatea numerarului pentru utilizarea acestuia în procesul operațional al activității.

[...] Metoda de calcul a acestor provizioane are la bază costul operațional al societății cu depozitarea acestor deșuri, pentru o mai bună reflectare a capacității de activitate a acesteia. Societatea admite faptul că depozitele bancare nu au fost constituite la quantumul contabil al provizioanelor, fiind calculate la x% din valoarea provizioanelor, din considerente de disponibilitate a numerarului. Deși societatea a recurs la garantarea acestor provizioane cu o scrisoare de garanție bancară, aceasta nu a fost acceptată de către autorități.

Menționăm că prevederile Codului Fiscal nu prevăd în mod expres condiționalitatea de constituire a provizioanelor de constituirea fondului bancar prevăzut de HG nr.349/2005, art. 12.

Astfel conform art. 22 din Codul fiscal al României, alin.1 litera k: [...].

Menționăm că înțelegerea noastră este că prevederea se referă la contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșurilor conform prevederilor legale, iar provizioanele se vor constitui având în vedere limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului și vor corespunde cotei-părți din tarifele de depozitare percepute. Astfel societatea a utilizat la calculul provizioanelor tarifele de depozitare percepute pe tonaj (și nu pe kg) deoarece în cazul deșurilor, cantitățile depozitate sunt foarte mari, utilizându-se tona ca măsură de referință.

Prin urmare, considerăm că:

**În fapt**, societatea a acționat conform considerentelor economice utilizând ca metodă de calcul a provizioanelor, o metodă operațională bazată pe prețul utilizat pentru depozitarea deșurilor.

**În drept**, considerăm că legislația care prevede modul de constituire a provizioanelor deductibile fiscal, respectiv art. 22.1.k din Codul Fiscal a fost respectată.

**B. Cu privire la amortizarea activului epuizabil, considerăm că încadrarea acestuia, atât din punctul de vedere al evaluatorului, cât și contabil și fiscal, a fost în conformitate cu prevederile legale, din următoarele considerente:**

Definiția activului epuizabil menționează că acesta este un activ cu durată de viață limitată a cărui valoare se reduce prin sărăcirea sa și calitatea de a nu putea fi înlocuit sau reînnoit.

Depozitul de deșuri încorporează un activ epuizabil deoarece spațiul de depozitare se consumă și nu poate fi eliberat și reutilizat. Prin urmare dreptul de a umple spațiul se exercită pe un timp limitat (pînă la epuizare, adică umplere) și își are izvorul în autorizația acordată de autoritatea de mediu competentă, însă nu poate fi confundat cu acesta.

Din acest motiv se poate considera o similitudine cu dreptul de a extrage o resursă minerală (petrol, gaz, sare, piatră etc.), cu mențiunea că în cazul dreptului de a umple spațiul, mărimea resursei (cantitatea autorizată pentru depozitare) este cunoscută exact de la început, prin autorizația de funcționare.

Dreptul de a umple spațiul este un element de imobilizare necorporală definit conform Standardelor de Raportare Internaționale, respectiv IFRS 3 (2004) alin. 45 și 46 [...].

Respectiv dreptul de a umple spațiul este un activ necorporal deoarece poate fi încadrat contabil, conform prevederilor legale în vigoare [...].

Odată cu umplerea spațiului de depozitare, valoarea activului scade, deoarece spațiul deja umplut nu mai poate fi utilizat. Diminuarea valorii este definită de standardele de contabilitate (IAS 16 respectiv IFRS 6) o cheltuială nemonetară (sărăcire, epuizare) reprezentând amortizarea activului necorporal (comparabilă cu licențele de producție) fiind specifică resurselor naturale neregenerabile.

Prin urmare încadrarea contabilă efectuată de societate în contul 205 “[...]” este corectă deoarece valoarea terenului este separată de valoarea dreptului de utilizare a acestuia pentru depozitarea deșurilor. [...].

Deducerea amortizării este după cum este menționată al art. 24.(10) din Codul fiscal [...].

Prin urmare, deși inspecția fiscală menționează că acest activ epuizabil nu poate fi încadrat în prevederile contabile, societatea a demonstrat conformitatea activului cu prevederile contabile internaționale (IFRS 3/2004, IAS 16 respectiv IFRS 6) la încadrarea acestuia la imobilizări necorporale, precum și conformitatea cu prevederile legale contabile în vigoare, respectiv Ordinul 3055/2009, în ceea ce privește înregistrarea acestuia în contul 205 în contabilitatea societății. Odată ce activul este recunoscut din punct de vedere contabil, atunci poate fi încadrat ca **“alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil”**, ceea ce permite aplicarea art. 24.(10) din Codul Fiscal referitor la deducerea cheltuielilor cu amortizarea.

[...] Luând în considerare analiza prezentată, menționăm că:

**În fapt**, societatea a acționat conform prevederilor legale în vigoare, alocând costurile inițiale ale terenurilor reprezentând rampe ecologice conform raportului de expertiză, respectiv determinând valoarea activului epuizabil conform standardelor contabile și prevederilor legale în vigoare.

**În drept**, considerăm că legislația care prevede deducerea amortizării activelor necorporale a fost respectată, respectiv art.24.(10) din Codul Fiscal a fost respectat.

**C. În ceea ce privește valoarea facturilor considerate nedeductibile atât la impozitul pe profit, cât și la TVA, avem următoarele precizări:**

– Factura nr. x/x.06.2006, în valoare de x lei, emisă de y SA pentru SC z SRL București – a fost anexată doar în copie la actele contabile ale societății reprezentând o dovadă a primirii mărfii, nefiind înregistrată prin intermediul contului de furnizori – după cum a fost prevăzut de inspectorii fiscale. Valoarea mărfurilor aferente acestei facturi

fiind înregistrată prin intermediul contului 451 "Decontări în cadrul grupului" în baza NIR ului nr x/iunie 2006. De asemenea TVA-ul aferent acestei facturi nu a fost dedus niciodată, pe considerentul că factura a fost înregistrată inițial în contabilitatea destinatarului facturii, respectiv de SC z SRL.

În drept considerăm că tratamentul și înregistrarea valorii a fost corect aplicat și nu sunt încălcate prevederile art. 21.4.f din Codul Fiscal.

De asemeni specificăm că societatea nu a dedus TVA-ul aferent acestei facturi în valoare de x lei întrucât a fost contabilizată prin 451 decontări interne, conform notei contabile nr x/06.2006, TVA care nu se regăsește, evident, nici în jurnalul de cumpărări.

– A fost considerată nedeductibilă suma de x lei, reprezentând chirie pentru teren și amenajările de teren aferente lunii iunie 2006. Nedeductibilitatea acestei facturi a fost considerată pe motiv că baza de calcul pentru chirie este justificată printr-o notă de calcul intitulată "Calcul amortizare teren".

Menționăm că, conform literaturii de specialitate și practicii economice uzuale, calculul chiriei minime a unui teren, se face având la bază valoarea terenului care, în cazul în care ar fi capitalizat în bancă, ar fi obținută o dobândă ce constituie valoarea chiriei. În baza acestor premise, considerăm că valoarea chiriei terenului a fost corect negociată și calculată, având ca bază valoarea terenului și dobânda de referință a Băncii Naționale.

Menționăm că detalierea poziției "Amenajare de teren" a fost utilizată deoarece reprezintă denumirea activului respectiv la furnizor. Suma aferentă acestei facturi a fost înregistrată în contabilitatea societății în contul de chirii și în cel de amortizare.

**În drept**, considerăm că această sumă a fost corect tratată și considerăm că prevederile art. 19.1 din Codul Fiscal sunt respectate.

TVA-ul de x lei, aferent bazei de impozitare de x lei considerat dedus eronat, nu își mai găsește motivația în situația când explicațiile date sunt de natură să clarifice interpretarea economică a bazei de impozitare.

– În ceea ce privește suma de x lei reprezentând cheltuieli pentru majorarea capitalului social, există documentele de plată. Această sumă, reprezintă o cheltuielă refacturată, pentru servicii prestate de către asociați, refacturate cu factură și decont analitic de cheltuieli justificative. Deoarece SC z SRL a fost cea care s-a ocupat de acest proces, actele de decontare aferente acestor cheltuieli au fost emise pe numele acestei societăți, care ulterior a refacturat aceste cheltuieli către societatea noastră. Prin urmare este evidentă existența facturii originale, dovada faptului că furnizorul a înregistrat veniturile din această recuperare de cheltuielă și plata TVA-ului a fost achitată de furnizor și dedusă de noi ca beneficiar în baza facturii.

Menționăm că deși au fost solicitate documentele justificative de la SC z SRL, acestea încă nu au fost puse la dispoziție.

**D. În ceea ce privește datoria suplimentară în quantum de x lei, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator și a majorărilor de întârziere de x lei calculate.**

Aceeași sumă de x lei figurează în exces pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajați.

Conform documentelor primare (stat de salarii și centralizator) rezultă că suma de x nu este datorată în plus la CAS angajator și în minus la CAS angajați, ci înregistrarea în contabilitate s-a făcut eronat, motiv pentru care considerăm ca varianta corectă reglarea în contabilitate prin ștornarea sumei de x lei din contul CAS angajați și înregistrarea aceleiași sume în contul CAS angajator. Astfel, înregistrările contabile vor corespunde cu documentele primare în baza cărora se realizează și de asemenea cu declarațiile fiscale înregistrate.

Considerăm că suma de x lei calculată ca majorări de întârziere nu este datorată în acest caz.

#### **ÎN CONCLUZIE,**

Vă rugăm să luați în considerare constatările noastre cu privire la tratamentul fiscal a elementelor prezentate mai sus. [...]."

## **II. – Din Decizia de impunere nr. x din x noiembrie 2010, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din x noiembrie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală, finalizată la data de x noiembrie 2010, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale de plată datorate bugetului general consolidat de către S. C. "x" S.R.L. în perioada 27 februarie 2006 – 31 august 2010, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și contribuțiile de asigurări sociale de stat.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x noiembrie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x noiembrie 2010.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] Controlul s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale HG nr.44/2004 [...] și a vizat perioada de la înființare până la trim II 2010.

SC x SRL s-a constituit pentru a desfășura activități economice în domeniul colectării și tratării deșeurilor.

Activitatea propriu zisă s-a desfășurat în orașul x, prin exploatarea terenului situat în această localitate drept rampă ecologică, element patrimonial încă din anul 2006.

Așa cum am arătat, terenul în suprafață de x ha (x mp + x mp) situat în x, reprezintă activul cu care SC z SRL București (ROx) a aportat în anul 2006 la capitalul social al entității verificate. În anul 2008, printr-un raport de reevaluare al unui membru ANEVAR, valoarea și natura activului aportat au fost realocate, înregistrându-se o serie

de modificări, concretizate prin ajustarea rezultatului fiscal și rectificarea declarațiilor anuale de impozit pe profit pentru anii 2006 și 2007.

[...] **Anul 2006**

[...] **Profitul impozabil stabilit la control** a fost de x lei, cu x lei mai mult, datorită următoarelor influențe fiscale:

**a)** așa cum am arătat, societatea a constituit provizioane pentru închidere și urmărire postînchidere rampă în sumă de x lei, din care x lei au fost considerate nedeductibile fiscal.

Având în vedere prevederile legale în materie de fiscalitate, respectiv Legea nr. 571/2003 [...], art. 22 – Provizioane și rezerve, alin.(1), lit.k): [...].

La control, deductibilitatea provizioanelor a fost limitată la quantumul sumelor imobilizate în conturi bancare, respectiv la suma de x lei, sumă ce a reprezentat în realitate fondul (vărsat) pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului.

Această limită acoperă cumulativ toate condiționările legale: cota prevăzută în tarif – conform proiect, sume previzionate, creanțe încasate, sume vărsate (anexa nr 1.4).

Față de modul de calcul și previzionare a fondului de închidere și postînchidere, unitatea nu a fost consecventă, deoarece, inițial, acest fond a fost calculat asupra creanțelor încasate, ca ulterior acesta să se aplice asupra cantităților de deșeuri depozitate.

Mai mult de atât, chiar dacă în Hotărârea nr.349/2005 se prevede ca tarifele de depozitare care alimentează fondul să se recalculeze la cel mult 3 ani, în realitate acestea au înregistrat reactualizări anuale și foarte consistente: de la x lei/tonă în anul 2007 la x lei/tonă în anul 2008, ca mai apoi să descrească din nou la x lei în anul 2009. Pentru anul 2006, fondul previzionat a fost de x lei/tonă.

Astfel, provizioanele nedeductibile stabilite la control au fost de x lei, cu x lei mai mult decât cele stabilite de unitate.

În sprijinul interpretării fiscale abordată de echipa de control, menționăm și constatările comisarilor de mediu, care în data de x.03.2010, prin Nota de constatare nr. x, confirmau existența fondului pentru închidere și monitorizare post închidere, precum și faptul că eliberarea și prelungirea autorizației de mediu a fost condiționată de prezentarea dovezii constituirii fondului, documentul prezentat fiind copia extrasului de cont bancar.

**b)** în anul 2006, SC x SRL (fostă SC x SRL), atrage doi participanți la capitalul societății, printre care și SC z SRL. [...].

Bunurile cu care societatea din București a aportat au fost atât active corporale imobile cât și mobile.

Pentru activele imobile, respectiv pentru terenul în suprafață de x mp, situat în intravilanul orașului x, cu valoarea de aport de x lei, societatea deține raportul de expertiză tehnică de evaluare întocmit în data de x.05.2006 de expertul ANEVAR ing. x.

[...] În data de x.01.2007 conform certificatului de înregistrare mențiuni nr x, [...], SC z SRL București cedează titlurile de participare deținute la capitalul SC x SRL, în favoarea SC y SA București (CUÎ x).

În data de x.09.2008, SC w SRL dispune alocarea “prețului de cumpărare achitat pentru achiziția realizată în iunie 2006” în valoare de x lei și estimarea valorii juste a activelor corporale și a celor necorporale achiziționate la acea dată.

Astfel, societatea de expertiză SC a SA a întocmit un nou raport, alocând valoarea inițială a terenului pe seama următoarelor active:

teren	x lei;
amenajări teren	x lei;
active epuizabile	x lei;
fond de comerț	x lei.

Față de constatările expertului evaluator, societatea procedează la recalcularea amortizării fiscale pentru ultimele trei active enumerate, din care amortizarea fondului de comerț a fost considerată nedeductibilă fiscal.

La control, amortizarea aferentă activului epuizabil în sumă de x lei, calculată pentru perioada iulie – decembrie 2006, nu a fost recunoscută ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit, din următoarele considerente:

în raportul de expertiză activul epuizabil a fost definit ca “activ provenit în urma achiziției dreptului de folosire a spațiului pentru depozitarea deșeurilor”, fapt total eronat, deoarece SC z SRL București, nu a aportat cu un astfel de activ la capitalul societății verificate. Activul aportat a reprezentat un teren în suprafață de x mp și nicidecum un drept de folosință.

Singurul organism care conferă dreptul de a activa în domeniul colectării și tratării deșeurilor este Ministerul Mediului și Pădurilor, în baza Autorizației integrată de mediu, obținută de titular după depunerea documentației și întreprinderea tuturor formalităților legale.

În mod eronat dreptul de folosință a fost asimilat cu drepturile zăcămintelor în industria extractivă, domeniu ce nu are nicio legătură cu activitatea curentă a societății verificate;

probabilitatea de a folosi acest activ epuizabil a fost plasată în viitor, drept posibilă sursă de energie, prin utilizarea gazului degajat de la rampa de deșeuri;

conform prevederilor fiscale, activul în discuție nu reprezintă, în oricare situație, un activ amortizabil, așa cum se prevede la art. 24, alin. (10) din Legea nr.571/2003 [...], deoarece acesta nu se regăsește în niciunul din activele necorporale enumerate anterior;

mai mult de atât, perioada următoare de activitate nu a mai generat un astfel de activ, chiar dacă profilul economic al societății nu a fost modificat.

Față de această situație suma de x lei–anexa nr 1.5 a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În drept:

art. 19, alin. (1) din Legea nr.571/2003 [...].

**c)** la control, au fost constatate deficiențe fiscale privind transpunerea și reflectarea în contabilitate a relației comerciale derulate cu SC z SRL București, deficiențe ce au condus la majorarea profitului fiscal cu suma de x lei – anexa nr 1.2 (x lei + x lei + x lei), astfel:

– suma de x lei (înregistrată pe costuri în luna iunie 2006), înscrisă în factura seria x nr x/x.06.2006 emisă de q SA, a fost considerată nedeductibilă fiscal, deoarece la rubrica furnizor este înscris un alt agent economic decât contribuabilul verificat, respectiv SC z SRL București.

Au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 [...], coroborate cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și art 155, alin 8, litera d din Legea 571/2003 [...].

– suma de x lei (înregistrată pe costuri în luna iunie 2006), parte din suma înscrisă în factura nr x/x.06.2006 emisă de SC z SRL București, a fost considerată nedeductibilă fiscal, deoarece obiectul înscris de furnizor în factură este “amenajări teren” în timp ce societatea verificată evidențiază sumele sus-amintite drept cheltuială cu chiria – cont 612.

Anexată acestei facturi, pentru suma de x lei a fost identificată o “notă calcul amortizare teren” în care se specifică că pentru terenurile de la rampele ecologice se aplică metoda amortizării în funcție de dobânda bancară de x% pe an, rezultând următoarea calculație:  $x \text{ lei} \times x\% / 12 = x \text{ lei}$

Concluzionând aspectul prezentat mai sus se reține de către inspecția fiscală că suma de x lei nu este deductibilă fiscal, existând neconcordanțe și inadvertențe evidente între obiectul facturii, anexa acesteia și modul de evidențiere în contabilitate. Au fost încălcate prevederile art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 [...].

– suma de x lei, reprezentând parte din factura nr x/x.06.2006 emisă de SC z SRL București, a fost considerată la control nedeductibilă fiscal.

Pentru suma de x lei, obiectul înscris de furnizor în factură a fost “taxe majorare capital social”, societatea verificată înregistrând sumele sus-menționate drept cheltuială cu servicii prestate de terți – cont 628 (și tva deductibilă – cont 4426). Menționăm că nu au fost prezentate sau identificate niciun fel de acte sau documente care să ateste eventualele onorarii percepute de avocați, notari, experți, consultanți, clientul către care s-au prestat astfel de servicii, cuantumul acestora, interdependența cu operațiunile taxabile al SC x SRL etc. Prin deducerea sumei de x lei, unitatea a diminuat rezultatul fiscal, încălcând prevederile art. 19, alin (1) din Legea 571/2003, [...].

**Urmare deficiențelor prezentate, impozitul pe profit stabilit la control a fost de x lei, cu x lei mai mult decât impozitul stabilit de societate (anexa nr 1.2).**

[...] **Anul 2007**

[...] **Profitul impozabil stabilit la control a fost de x lei, cu x lei mai mult, urmare deficiențelor:**

**a)** pentru anul 2007, societatea a constituit provizioane pentru închidere și post închidere rampă în sumă de x lei, imobilizând în contul curent un fond pentru închidere și post închidere rampă de x lei.

Din aceleași considerente cu cele prezentate în anul 2006, respectiv condiționările legale cumulative: cota prevăzută în tarif – conform proiect, sume previzionate, creanțe încasate, sume vărsate, diferența de provizion de x lei (x lei – x lei), neacoperită de suma vărsată în contul curent – analitic fond pentru închidere și post închidere rampă, a fost considerată nedeductibilă fiscal.

În drept: Legea nr. 571/2003 [...], art. 22 – Provizioane și rezerve, alin. (1) lit.k): [...].

**b)** și în acest an fiscal, societatea a supus amortizării activul epuizabil în valoare de x lei. Valoarea cheltuielilor privind amortizarea activului a fost de x lei și a fost considerată și de această dată deductibilă fiscal. Din aceleași considerente, cu cele prezentate anterior în anul 2006, suma de x lei a fost considerată, la control, nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

În drept: art. 24, alin. (10) și art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...].

**c)** în trimestrele I, II și III 2007, unitatea, în mod eronat a preluat la calculul impozitului pe profit pierderea contabilă determinată în anul 2006 (după înregistrarea în contabilitate a provizioanelor pentru închidere și postînchidere rampă de x lei), deși în anul 2006 aceasta a înregistrat profit fiscal – anexa 1.1 și 1.2.

Așa cum a procedat, SC [...] a încălcat prevederile art.26 – Pierderi fiscale, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...].

Astfel, profitul impozabil determinat la control pentru perioada trim. I, II și III a fost influențat temporar cu suma de x lei, iar impozitul pe profit și baza de calcul a accesoriilor au fost majorate corespunzător (anexa nr.1.2).

**Urmare deficiențelor prezentate, impozitul pe profit stabilit la control a fost de x lei, cu x lei mai mult decât impozitul stabilit de societate (anexa nr 1.3).**

**Anul 2008**

[...] Similar perioadei anterioare, și în acest an fiscal au fost constatate deficiențe privind regimul fiscal al cheltuielilor cu provizioanele pentru închidere și postînchidere rampă și cu amortizarea activului epuizabil, astfel: [...].

**Urmare deficiențelor prezentate, impozitul pe profit stabilit la control a fost de x lei, sumă ce reprezintă practic diferență suplimentară de impozit pe profit, deoarece pentru acest an societatea determinase pierdere fiscală de x lei, iar la control un profit impozabil de x lei.**

**Anul 2009**

[...] Similar perioadei anterioare, și în acest an fiscal au fost constatate deficiențe privind regimul fiscal al cheltuielilor cu provizioanele pentru închidere și postînchidere rampă și cu amortizarea activului epuizabil, astfel: [...].

[...] **Urmare deficiențelor prezentate, profitul impozabil stabilit la control a fost de x lei, iar impozitul pe profit aferent a fost de x (x lei – x lei), obligație diminuată cu impozitul forfetar în sumă de x lei, constituit de unitate în baza O.U.G nr. 34/2009.**

**Trim. II 2010**

[...] Similar perioadei anterioare, și în acest an fiscal au fost menținute abaterile fiscale privind tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor cu provizioanele pentru închidere și postînchidere rampă și cheltuielilor cu amortizarea activului epuizabil, astfel: [...].

[...] Urmare deficiențelor prezentate, profitul impozabil a fost de x lei, iar impozitul pe profit determinat la control a fost de x lei, obligația diminuată cu sponsorizarea în sumă de x lei.

**Diferența suplimentară de impozit pe profit stabilită la 30.06.2010** față de obligația înregistrată în evidența contabilă, reprezentând impozit pe profit, și înscrisă în registrul de evidență fiscală, a fost de x lei (x lei – x lei).

Referitor la obligațiile declarate la organul teritorial, [...] și la viramentele efectuate în contul impozitului pe profit.

Așa cum rezultă din anexa nr.1.3, societatea a declarat [...], pentru perioada 2006 – 30.06.2010, un impozit pe profit în sumă de x lei, cu x lei mai puțin decât impozitul determinat în registrul de evidență fiscală și cel evidențiat în contabilitate. În temeiul art. 94 [...] din O.G. nr. 92/2003 [...], diferența nedeclarată de x lei, constituie diferență suplimentară și va fi înscrisă în decizia de impunere.

[...] **Sintetizând constatările făcute la acest obiectiv de control, au rezultat următoarele:**

<b>impozit profit suplimentar</b>	<b>x lei;</b>
<b>impozit profit nedeclarat</b>	<b>x lei;</b>
<b>TOTAL</b>	<b>x LEI</b>

[...] Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit, în sumă totală de x lei, în temeiul O.G. nr. 92/2003 [...], **au fost calculate majorări, dobânzi și penalități de întârziere** în sumă totală de x lei – Anexa nr. 1.2, până la data de x.11.2010.

[...] **T.V.A. deductibilă**

[...] Față de tva deductibilă stabilită de societate de x lei, la control s-a determinat o tva deductibilă de x lei, diferența de x lei datorându-se următoarelor influențe:

– x lei reprezintă tva deductibilă aferentă unei baze de x lei, parte din factura nr x/x.06.2006 emisă de SC z SRL București care are o valoare totală fără tva de x lei.

Pentru suma de x lei cu tva de x lei obiectul înscris de furnizor în factură este “amenajări teren” în timp ce societatea verificată evidențiază sumele sus-menționate drept cheltuială cu chiria–cont 612 și tva deductibilă– cont 4426. Anexată acestei facturi, pentru suma de x lei se identifică o “notă calcul amortizare teren” în care se specifică că pentru terenurile de la rampele ecologice se aplică metoda amortizării în funcție de dobânda bancară de x% pe an, rezultând următoarea calculație:  $x \text{ lei} \times x\%/12 = x \text{ lei}$

Concluzionând aspectul prezentat mai sus se reține de către inspecția fiscală că tva dedusă în sumă de x lei nu este destinată operațiunilor sale taxabile, existând neconcordanțe și inadvertențe evidente între obiectul facturii, anexa acesteia și modul de evidențiere în contabilitate, prin exercitarea dreptului de deducere fiind încălcate prevederile art 145, alin 3, litera a din Legea 571/2003 [...].

– x lei reprezintă tva deductibilă aferentă unei baze de x lei, parte din factura nr x/x.06.2006 emisă de SC z SRL București care are o valoare totală fără tva de x lei.

Pentru suma de x lei cu tva de x lei obiectul înscris de furnizor în factură este “taxe majorare capital social”, societatea verificată înregistrând sumele sus-menționate drept cheltuială cu servicii prestate de terți–cont 628 și tva deductibilă–cont 4426. Menționăm că nu au fost prezentate sau identificate niciun fel de acte sau documente care să ateste eventualele onorarii percepute de avocați, notari, experți, consultanți ș.a., natura acestor prestatori–persoane impozabile sau neimpozabile din punct de vedere al tva, clientul către care s-au prestat astfel de servicii, cuantumul acestora, interdependența cu operațiunile taxabile ale SC x SRL etc.

Astfel, prin exercitarea dreptului de deducere pentru suma de x lei au fost încălcate prevederile art 145, alin 3, litera a din Legea 571/2003, [...].

– x lei este tva dedusă din factura nr x/x.12.2007 emisă de SC w SA București (valoarea fără tva de x lei) reprezentând dobândă conform contract x/x.07.2007.

În conformitate cu prevederile art 141, alin 2, litera a, punctul 1 din Legea 571/2003, operațiunea descrisă mai sus este scutită de tva fără dreptul de deducere a taxei, așa cum se stipulează în mod expres la art 126, alin 9, litera c din Legea 571/2003, [...].

**Sintetizând, T.V.A. în sumă de x lei s-a stabilit urmare inspecției fiscale că este nedeductibilă fiscal – anexa 2.2.**

[...] Pentru diferența suplimentară de tva de x lei, în conformitate cu prevederile art 120, alin 1 și alin 7, art 120<sup>1</sup>, alin 1 și alin 2, litera c din OG 92/2003, republicată, s-au calculat până la x.11.2010 **dobânzi de întârziere de x lei și penalități de întârziere de x lei** – anexa nr 2.2.

[...] Aferent CAS angajator suplimentară de plată în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art 120, alin 1 și alin 7, art 120<sup>1</sup>, alin 1 și alin 2, litera c din OG 92/2003, republicată, s-au calculat până la x.11.2010 **dobânzi de întârziere de x lei și penalități de întârziere de x lei** – anexa nr 4.1. [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În **Raportul de inspecție fiscală din x noiembrie 2010**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale de plată către

bugetul general consolidat datorate de S.C. "x" S.R.L. în perioada februarie 2006 – august 2010, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit (27 februarie 2006 – 30 iunie 2010), taxa pe valoarea adăugată (27 februarie 2006 – 31 august 2010) și contribuțiile de asigurări sociale (27 februarie 2006 – 31 august 2010).

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "x" – cod CAEN x.

**A.) – Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei:**

În perioadă supusă verificării, respectiv 27 februarie 2006 – 30 iunie 2010, organele de inspecție fiscală **nu au acordat deductibilitate fiscală pentru cheltuieli în sumă totală de x lei**, reprezentând:

**a) x lei cheltuieli cu provizioane**, înregistrate de societatea comercială pentru operațiunile de închidere și urmărire postînchidere rampă ecologică, întrucât nu au fost respectate prevederile art.22 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.12 din H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, din care:

- x lei pentru anul 2006;
- x lei pentru anul 2007;
- x lei pentru anul 2008;
- x lei pentru anul 2009;
- x lei pentru semestrul I al anului 2010.

**b) x lei cheltuieli cu amortizarea**, înregistrate de societatea comercială pentru activul epuizabil în valoare de x lei, întrucât nu au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) și art.24 alin.(10) din Codul fiscal, din care:

- x lei pentru anul 2006;
- x lei pentru anul 2007;
- x lei pentru anul 2008;
- x lei pentru anul 2009;
- x lei pentru semestrul I al anului 2010.

**c) x lei alte sume**, eronat considerate deductibile fiscal de societatea comercială la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.p) și art.22 alin.(5<sup>1</sup>), din care:

**c.1)** – suma de x lei înregistrată pe costuri în luna iunie 2006, în baza unei facturi emisă pe numele altei societăți comerciale (S.C. "z" S.R.L. București), fapt ce contravine prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, coroborate ce cele ale art.155 alin.(8) lit.d) din același cod și cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată;

**c.2)** – suma de x lei înregistrată în luna iunie 2006 în contul contabil 612 "*Cheltuieli cu chiria*", în condițiile în care factura emisă de furnizor menționează "*amenajări teren*" și are ca anexă o "*notă calcul amortizare teren*", considerată astfel la inspecția fiscală drept cheltuială nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal;

**c.3)** – suma de x lei înregistrată în luna iunie 2006 în contul contabil 628 "*Cheltuieli cu serviciile prestate de terți*", dar pentru care la inspecția fiscală nu au fost prezentate niciun fel de documente care să justifice obiectul înscris de furnizor în factură, respectiv "*taxe majorare capital social*", considerată astfel cheltuială nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal;

**c.4)** – suma de x lei reprezentând rezervă din reevaluarea elementelor patrimoniale dedusă la calculul profitului impozabil în semestrul I al anului 2010, dar fără a fi impozitată concomitent cu deducerea amortizării fiscale, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.(5<sup>1</sup>) din Codul fiscal;

**c.5)** – suma de x lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea înregistrate în semestrul I al anului 2010 și eronat considerată deductibilă fiscal, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal.



**În urma stabilirii ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a sumelor prezentate mai sus, rezultate fiscale ale perioadei supuse inspecției fiscale s-au modificat astfel:**

**1.)** – pentru **anul fiscal 2006**, profitul impozabil a fost majorat cu suma de x lei (x lei/provizioane + x lei/cheltuieli cu amortizarea + x lei/alte cheltuieli), pentru care la control s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în sumă de **x lei (x lei x 16%)**;

**2.)** – pentru **anul fiscal 2007**, profitul impozabil a fost majorat cu suma de x lei (x lei/provizioane + x lei/cheltuieli cu amortizarea), pentru care la control s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în sumă de **x lei (x lei x 16%)**;

**3.)** – pentru **anul fiscal 2008**, cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la control în sumă de x lei (x lei/provizioane + x lei/cheltuieli cu amortizarea), au anulat pierderea fiscală în sumă de x lei calculată de societatea comercială, rezultând un **profit impozabil** în sumă de **x lei (x lei – x lei)**, pentru care la control s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în sumă de **x lei (x lei x 16%)**;

**4.)** – pentru **anul fiscal 2009**, profitul impozabil în sumă de x lei calculat de societatea comercială nu a mai fost anulat de pierderea fiscală reportată din anul 2008 (x lei), conform prevederilor art.26 alin.(1) din Codul fiscal, ci, din contră, a fost majorat cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de x lei (x lei/provizioane + x lei/cheltuieli cu amortizarea), stabilindu-se astfel un **profit impozabil de x lei (x lei + x lei)** și un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de **x lei (x lei x 16%)**, din care s-a scăzut suma de x lei impozit minim constituit de societatea comercială, rezultând în final ca impozit pe profit suplimentar suma de x lei;

**5.)** – pentru **semestrul I al anului 2010**, profitul impozabil în sumă de x lei calculat de societatea comercială nu a mai fost diminuat de pierderea fiscală reportată din anul 2009 (x lei), conform prevederilor art.26 alin.(1) din Codul fiscal, ci, din contră, a fost majorat cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de x lei (x lei/provizioane + x lei/cheltuieli cu amortizarea + x lei/rezervă reevaluare + x lei/sponsorizare), stabilindu-se astfel un **profit impozabil de x lei (x lei + x lei)** și un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de **x lei (x lei x 16%)**, din care s-a scăzut suma de x lei (cheltuieli cu sponsorizarea în limita legală) și suma de x lei (impozit pe profit înregistrat în contabilitate și înscris în registrul de evidență fiscală), rezultând în final ca impozit pe profit suplimentar suma de x lei;

**6.)** – pentru perioada **februarie 2006 – iunie 2010**, societatea comercială **a declarat** la organul fiscal teritorial ca **impozit pe profit** o obligație de plată în sumă totală de **x lei, cu x lei mai puțin** decât impozitul pe profit înregistrat în contabilitate și înscris în registrul de evidență fiscală. În conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, suma de x lei nedeclarată până la data inspecției fiscale ca impozit pe profit constituie diferență suplimentară care se înscrie în decizia de impunere.

Pentru **diferența suplimentară de impozit pe profit** în sumă totală de **x lei (x lei/an 2006 + x lei/an 2007 + x lei/an 2008 + x lei/an 2009 + x lei/Sem.I 2010 + x lei/impozit nedeclarat)**, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală din x noiembrie 2010 **au fost calculate accesoriile de plată** (majorări, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de **x lei**.

**B.) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei:**

În perioadă supusă verificării, respectiv 27 februarie 2006 – 30 iunie 2010, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de x lei, reprezentând:

– x lei TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu chiria în sumă de x lei pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil aferent anului 2006, conform celor menționate mai sus la pct. A.) lit.c.2);

– x lei TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu serviciilor prestate de terți în sumă de x lei pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil aferent anului 2006, conform celor menționate mai sus la pct. A.) Lit.c.3);

– x lei TVA deductibilă aferentă dobânzii în sumă de x lei înscrisă în factura nr.x/x decembrie 2007 emisă de furnizorul S.C. “w” S.A. București, în condițiile în care această operațiune este scutită de TVA fără drept de deducere, conform art.126 alin.(9) lit.c) din Codul fiscal.

Pentru diferența suplimentară de TVA de plată în sumă totală de x lei (x lei/an 2006 + x lei/an 2006 + x lei/an 2007), în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală din x noiembrie 2010 **au fost calculate accesoriile de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de x lei.

**C.) – Referitor la accesoriile de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) **în sumă de x lei aferente C.A.S. datorată de angajator:**

În perioadă supusă verificării, respectiv 27 februarie 2006 – 30 iunie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea comercială a declarat în plus la organul fiscal teritorial ca obligație de plată privind C.A.S. reținută de la asigurați suma de x lei, aceiași sumă fiind declarată în minus ca obligație de plată privind C.A.S. datorată de angajator. În consecință, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală din 15 noiembrie 2010 **au fost calculate accesoriile de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) pentru obligația de plată nedeclarată în sumă totală de x lei.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială apreciază că a acționat în conformitate cu prevederile legale, astfel încât tratamentul contabil și fiscal utilizat în perioada supusă inspecției fiscale din x noiembrie 2010, în ceea ce privește impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și contribuțiile la asigurările sociale, a fost cel corect.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele aferente operațiunilor de închidere și urmărire post închidere a depozitelor de deșeuri, menționează că prevederile Codului fiscal nu prevăd în mod expres obligativitatea constituirii fondului bancar prevăzut la art.12 din H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor. Astfel, consideră că a acționat conform considerentelor economice utilizând o metodă de calcul a provizioanelor bazată pe prețul utilizat pentru depozitarea deșeurilor, respectând prevederile art.22 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal.

În ceea ce privește amortizarea activului epuizabil, societatea comercială contestatoare consideră că aceste cheltuieli, atât din punctul de vedere al evaluatorului, cât și fiscal, au fost înregistrate în conformitate cu prevederile legale.

În susținerea acestei afirmații este prezentată definiția activului epuizabil, respectiv că acesta este un activ cu durată de viață limitată a cărui valoare se reduce prin sărăcirea sa, neputând fi înlocuit sau reînnoit. Pe baza acestei definiții, consideră că și depozitul de deșeuri este un activ epuizabil, întrucât spațiul de depozitare se consumă și nu poate fi eliberat și reutilizat, prin urmare dreptul de a umple spațiul depozitului se exercită un timp limitat.

De asemenea, menționează că dreptul de a umple spațiul de depozitare este în fapt o imobilizare necorporală amortizabilă, conform Standardelor de Raportare Internaționale IFRS 3/2004 alin.45 și 46 și Standardelor de contabilitate IAS 16.

În consecință, alocând costurile inițiale ale terenului reprezentând rampa ecologică, conform raportului de expertiză din x septembrie 2008, prin care s-a stabilit valoarea activului epuizabil la suma de x lei, societatea comercială contestatoare consideră că avea dreptul să înregistreze cheltuieli cu amortizarea acestui activ, conform prevederilor art.24 alin.(10) din Codul fiscal.

Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei, în contestație se susține că au fost respectate toate prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală le-a menționat în RIF că au fost încălcate, ca motivație pentru stabilirea acestei măsuri.

Legat de calculul accesoriilor de plată aferente C.A.S., societatea comercială contestatoare arată că în baza documentelor primare, respectiv state de salarii și centralizator, suma de x lei nu este datorată în plus la C.A.S. datorată de angajator și în minus la C.A.S. reținută de la asigurați, ci greșeala s-a făcut la înregistrarea în contabilitate. Astfel, consideră că varianta corectă este reglarea înregistrărilor în contabilitate, prin ștornările care se impun.

\* **Motivul de drept**, sunt:

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

**“[...] Capitolul II – Calculul profitului impozabil**

**Reguli generale**

**Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**

**[...] Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.**

**[...] (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**[...] g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;**

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

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

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

**[...] Art. 22. – (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:**

**[...] k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmarirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute.**

**[...] Art. 24. – (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.**

**[...] (10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. [...]. (forma valabilă în anul 2008)**

**[...] (10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire și a fondului comercial, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. [...]. (forma valabilă în anul 2010)**

**[...] Art. 26. – (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.**

**[...] Art. 126. – [...] (9) Operațiunile impozabile pot fi:**

**[...] c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;**

**[...] Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;**

**Art. 145. – [...] (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; (forma valabilă până la 31 decembrie 2006)**

[...] **Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

[...] **Art. 155. – [...] (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată difera de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”

**– Hotărârea Guvernului nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, cu modificările și completările ulterioare:**

**“Art. 12 – (1) Operatorul depozitului este obligat să își constituie un fond pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, denumit Fond pentru închiderea depozitului de deșeuri și urmărirea acestuia postînchidere.**

**(2) Fondul prevăzut la alin. (1) se păstrează într-un cont purtător de dobândă deschis la o bancă comercială, cu excepția cazului în care operatorul depozitului are calitatea de instituție publică și fondul se păstrează într-un cont deschis la unitatea de trezorerie și contabilitate publică în a cărei rază acesta își are sediul fiscal. Dobânda obținută constituie sursă suplimentară de alimentare a fondului.**

**(3) Fondul se constituie în limita sumei stabilite prin proiectul depozitului pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului și se realizează prin eșalonarea anuală a acestei sume, astfel:**

a) din cota-parte din tarifele de depozitare percepute de operator din prima zi a intrării în funcțiune a depozitului unde se realizează depozitarea deșeurilor pentru terța persoană;

b) cota-parte anuală din suma stabilită prin proiectul depozitului la depozitele unde operatorii realizează eliminarea propriilor deșeuri.

**(4) Cota-parte din tarifele de depozitare care alimentează fondul se stabilește inițial prin proiect și se recalculează la cel mult 3 ani în vederea asigurării sumei stabilite la alin. (3).**

**(5) Fondul se alimentează trimestrial, după finalizarea încasărilor contravalorii operațiunilor de depozitare pe perioada aceluși trimestru, iar controlul depunerii sumelor previzionate se face anual pe toată perioada exploatării depozitului; aceste sume sunt previzionate.**

**(6) Consumul fondului se face pe baza situațiilor de lucrări care se întocmesc o dată cu realizarea lucrărilor, la închiderea depozitului sau a unei părți a depozitului. Operatorul utilizează fondurile previzionate constituite în acest scop pe baza situațiilor de lucrări justificative.**

**(7) Fondul prevăzut la alin. (1) nu se include la masa credală în caz de lichidare judiciară, el urmând să fie folosit numai în scopul pentru care a fost constituit.**

**(8) Controlul alimentării și utilizării fondului se realizează de către autoritățile competente ale administrației publice locale pentru finanțe publice, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.**

**(9) Autoritățile administrației publice locale asigură transparența informației privind costul depozitării deșeurilor și al implicațiilor realizării depozitului de deșeuri.”**

**\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

**1.) – Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei și la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei:**

a) – În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv februarie 2006 – iunie 2010, societatea comercială a calculat și înregistrat în evidența contabilă provizioane pentru închidere și urmărirea postînchidere depozit de deșeuri în sumă totală de x lei, din care suma de x lei a stabilit-o ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, iar diferența de x lei a fost considerată deductibilă fiscal.

La control, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal provizioane în sumă totală de x lei, **cu x lei mai mult** decât a stabilit societatea comercială contestatoare (x lei – x lei).

Motivele de drept care au condus la această măsură sunt prevederile legale în materie de fiscalitate, respectiv art.22 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile legale speciale privind activitatea de depozitare și tratare a deșeurilor, respectiv art.12 din H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, mai sus citate.

În fapt, atât prevederile Codului fiscal, cât și cele ale H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, prezintă aceeași modalitate de calcul a provizioanelor pentru închidere și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, însă actul normativ special prevede că acest provizion (fond) se păstrează într-un cont purtător de dobândă deschis la o bancă comercială până la consumul acestuia pe bază de situații de lucrări.

Organele de inspecție fiscală nu au contrazis calculul efectuat de societatea comercială pentru constituirea provizioanelor, însă deductibilitatea cheltuielilor cu provizioane a fost limitată la cuantumul sumelor constituite și păstrate într-un cont purtător de dobândă la o bancă comercială ca Fond pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului de deșeuri, așa cum prevede art.12 alin.(2) din H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor.

Astfel, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, față de suma totală de x lei provizioane deductibile stabilite de societatea comercială la data de 30 iunie 2010, aceasta avea constituit și vărsat în cont bancar un Fond pentru închiderea depozitului de deșeuri și urmărirea acestuia postînchidere în sumă de x lei, sumă la care a fost limitată deductibilitatea fiscală a provizioanelor, cu x lei mai puțin.

Această limită acoperă toate condiționările legale, respectiv cota-parte din tarifele de depozitare percepute – conform proiectului pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului de deșeuri, sume previzionate, creanțe încasate, sume vărsate.

Drept urmare, x lei provizioane totale – x lei provizioane nedeductibile stabilite de societate – x lei Fond constituit și vărsat = x lei provizioane stabilite suplimentar la control ca nedeductibile fiscal.

Susuținerea din contestație, precum că la art.22 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal nu se prevede în mod expres condiționalitatea de constituire a provizionului de constituirea fondului bancar, nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât actul normativ special care prevede obligativitatea păstrării acestui fond într-un cont la o bancă comercială nu poate fi ignorat, ci acesta completează prevederile privind calculul și deductibilitatea fondului (provizionului) din Codul fiscal.

În ceea ce privește afirmația din contestație că s-a solicitat organelor de inspecție fiscală admiterea garanției provizioanelor prin intermediul unei scrisori de garanție bancară, conform celor consemnate în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de A.I.F. Prahova, se precizează faptul că societatea comercială contestatoare nu a deținut o astfel de scrisoare de la nicio bancă comercială și nici nu a prezentat în timpul inspecției fiscale un astfel de document. În același timp, legislația specială nu prevede posibilitatea constituirii Fondului pentru închiderea depozitului de deșeuri și urmărirea acestuia postînchidere prin intermediul unei scrisori de garanție bancară, ci numai prin vărsarea sumelor de bani într-un cont bancar purtător de dobândă.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal, cheltuielile cu provizioane în sumă totală de x lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal pentru perioada supusă inspecției fiscale din x noimebrie 2010.

**b) – În anul 2006, S.C. “z” S.R.L. București a participat la capitalul social al societății comerciale contestatoare cu terenul (imobilizare corporală neamortizabilă) în suprafață de x m<sup>2</sup> situat în orașul x, reprezentând rampă ecologică de depozitare a deșeurilor menajere, valoarea de piață a acestuia fiind stabilită prin expertiză tehnică la suma de x lei.**

În luna septembrie 2008, se întocmește un alt raport de expertiză tehnică, prin care se alocă valoarea totală de x lei în următoarele active corporale și necorporale:

- teren ..... x lei;
- amenajări teren ..... x lei;
- activ epuizabil ..... x lei;
- fond de comerț ..... x lei.

Drept urmare, pentru ultimele trei active, societatea comercială procedează la calcularea amortizării fiscale, iar activul epuizabil este definit ca “activ provenit în urma achiziției dreptului de folosire a spațiului pentru depozitarea deșeurilor”.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv februarie 2006 – iunie 2010, societatea comercială a calculat și înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de x lei aferente activului epuizabil în valoare de x lei, cheltuieli luate în calcul ca deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil.

La control, organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, considerând că terenul – definit ca “activ epuizabil”, nu reprezintă un activ amortizabil, conform prevederilor art.24 alin.(10) din Codul fiscal (forma valabilă în anul 2008, mai sus citată).

În susținerea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, în contestație societatea comercială invocă prevederile alin.(10) al art.24 din Codul fiscal în forma aplicabilă în anul 2010 și nu în forma aplicabilă în anul 2008 (mai sus citate), an în care s-a realizat alocarea valorii de x lei drept “activ epuizabil”, conform Raportului de evaluare din x septembrie 2008 întocmit de societatea de expertiză S.C. “q” S.A..

Mai sunt invocate și Standardele de Raportare Internaționale IFRS 3/2004 și Standardele Internaționale de Contabilitate IAS 16, prin care se justifică încadrarea “activului epuizabil” ca element de imobilizare necorporală.

În fapt, acest “activ epuizabil” reprezintă deșeurile depozitate în timp care, cu ocazia închiderii depozitului ecologic, va fi izolat, acoperit cu pământ, urmărit postînchidere, iar în viitor va fi exploatat ca potențială resursă energetică sau ca pășune, așa cum rezultă din cele consemnate la pagina x din Raportul de evaluare încheiat la data de x septembrie 2008.

În contradicție cu această realitate, societatea comercială contestatoare susține că acest activ nu poate fi reutilizat.

În mod evident însă, terenul în suprafață de x ha (imobilizare corporală recunoscută atât de societatea comercială, cât și de organele de inspecție fiscală), nu se identifică cu “activul epuizabil”, deoarece terenul nu are caracteristicile prin care să fie recunoscut ca activ necorporal.

În Raportul de expertiză din x septembrie 2008, “activul epuizabil” a fost definit ca **“activ provenit în urma achiziției dreptului de folosință a spațiului pentru depozitarea deșeurilor”**, fapt total eronat, întrucât majorarea capitalului social al societății comerciale contestatoare realizată în luna iunie 2006 de către asociatul-unic S.C. “z” S.R.L. București a constat din aportul în natură al unui teren (imobilizare corporală neamortizabilă) și nicidecum al unui “drept de folosință” (imobilizare necorporală).

În mod eronat în contestație “activul epuizabil” a fost asimilat cu dreptul de a extrage o resursă minerală, domeniu ce nu are nicio legătură cu activitatea de colectare, depozitare și tratare a deșeurilor. Probabilitatea de a exploata acest “activ epuizabil” a fost plasată, conform Raportului de evaluare din x septembrie 2008, undeva în viitor, drept posibilă sursă de energie.

În drept, conform prevederilor alin.(10) al art.24 din Codul fiscal, forma valabilă în anul 2008, în care s-a realizat alocarea valorii de x lei drept “activ epuizabil”:

*“[...] (10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. [...]”*

activul în discuție nu reprezintă o imobilizare necorporală, un activ amortizabil – care să se recupereze prin intermediul deducerilor de amortizare, întrucât nu se regăsește în niciuna din situațiile enumerate în textul de lege.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal, cheltuielile cu amortizarea “activului epuizabil” în sumă totală de x lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal pentru perioada supusă inspecției fiscale din x noiembrie 2010.

c) – În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv februarie 2006 – iunie 2010, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de x lei, considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

La control, organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.p) și art.22 alin.(5<sup>1</sup>), totodată

anulându-se și dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de **x lei**, conform prevederilor art.126 alin.(9) lit.c), art.145 alin.(3) lit.a) – (pentru anul 2006) și art.146 alin.(1) lit.a) – (pentru anul 2007) din Codul fiscal, astfel:

**c.1)** – suma de **x lei** înregistrată pe costuri în luna iunie 2006, în baza unei facturi emisă pe numele altei societăți comerciale (S.C. “z” S.R.L. București), a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, coroborate ce cele ale art.155 alin.(8) lit.d) din același cod și cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, factura respectivă nereprezentând document justificativ pentru societatea comercială contestatoare.

Motivațiile din contestație că această sumă nu a fost înregistrată prin intermediul contului contabil 401 “Furnizori”, ci prin contul contabil 451 “Decontări în cadrul grupului”, precum și faptul că nu a dedus TVA deductibilă (aspect care este confirmat de inspecția fiscală), nu pot conduce la acordarea deductibilității fiscale pentru cheltuiala înregistrată în sumă de x lei, atâta timp cât factura în baza căreia s-a efectuat înregistrarea nu a fost emisă pe numele societății comerciale contestatoare.

**c.2)** – pentru suma de **x lei** înregistrată în luna iunie 2006 în contul contabil 612 “Cheltuieli cu chiria”, în baza unei facturi în care se menționează de către furnizor “amenajări teren” și care are ca anexă o “notă calcul amortizare teren”, considerată la inspecția fiscală drept cheltuială nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, în contestație se face o simplă afirmație “...reprezentând chirie pentru teren și amenajările de teren aferente lunii iunie 2006.”, fără ca această afirmație să fie susținută de anexarea la contestație a unor copii ale documentelor doveditoare (contract de închiriere care să specifice obiectul închirierii, valoarea chiriei, modul de calcul etc.).

Totodată, conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, aferent cheltuielii în sumă de x lei, s-a procedat și la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă de x lei.

**c.3)** – și în cazul sumei de **x lei** înregistrată în luna iunie 2006 în contul contabil 628 “Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, pentru care la inspecția fiscală nu au fost prezentate niciun fel de documente care să justifice obiectul înscris de furnizor în factură, respectiv “taxe majorare capital social”, fiind astfel considerată cheltuială nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, societatea comercială nu a anexat la contestație niciun fel de documente justificative care să justifice eventualele onorarii percepute de avocați, notari, experți, consultanți.

Prin contestație se susține că suma de 84.480 lei reprezintă o cheltuială refacturată de S.C. “z” S.R.L. București care s-a ocupat de acest proces, actele de decontare fiind emise pe numele acestei societăți comerciale, însă până la această dată documentele justificative nu au fost puse la dispoziția societății comerciale contestatoare.

Drept urmare, cheltuielile în sumă de x lei sunt nedeductibile fiscal, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, pentru cheltuielile în sumă de x lei, s-a procedat și la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă de x lei.

Pentru suma de **x lei** reprezentând rezervă din reevaluarea elementelor patrimoniale dedusă la calculul profitului impozabil în semestrul I al anului 2010, dar neimpozitată concomitent cu deducerea amortizării fiscale, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.(5<sup>1</sup>) din Codul fiscal și pentru suma de x lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea înregistrate în semestrul I al anului 2010, eronat considerată deductibilă fiscal, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, societatea comercială nu a consemnat în contestație niciun fel de motivații.

De asemenea, nici pentru suma de **x lei** TVA deductibilă aferentă dobânzii în sumă de x lei înscrisă în factura nr.x/x decembrie 2007 emisă de furnizorul S.C. “w” S.A. București, în condițiile în care această operațiune este scutită de TVA fără drept de deducere, conform

art.126 alin.(9) lit.c) din Codul fiscal, societatea comercială nu a consemnat în contestație niciun fel de motivații.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal, diferențele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale din x noiembrie 2010 la impozitul pe profit în sumă totală de **x lei**, iar la TVA de plată în sumă totală de **x lei**, sunt datorate de S.C. "x" S.R.L. x, ca și accesoriile de plată (majorări, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de **x lei**, respectiv în sumă de **x lei**, aferente acestor diferențe – calculate conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și parțial nemotivată pentru aceste sume.

## **2.) – Referitor la accesoriile de plată (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de x lei aferente C.A.S. datorată de angajator:**

La inspecția fiscală s-a constatat că societatea comercială a declarat în plus la organul fiscal teritorial ca obligație de plată privind C.A.S. reținută de la asigurați suma de **x lei**, aceiași sumă fiind declarată în minus ca obligație de plată privind C.A.S. datorată de angajator. În consecință, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală din x noiembrie 2010 **au fost calculate accesoriile de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) pentru obligația de plată datorată și nedeclarată în sumă totală de **x lei**.

Motivația prezentată în contestație privind faptul că în documentele primare, respectiv state de plată salarii și centralizator, obligațiile de plată privind C.A.S. reținute de la salariați, cât și C.A.S. datorată de angajator, au fost corect calculate, dar eronat înregistrate în contabilitate, nu are legătură cu obiectul contestației, întrucât accesoriile de plată au fost calculate pentru obligațiile nedeclarate, nefiind consemnate în RIF deficiente privind modul de calcul.

Drept urmare, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

În consecință, față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și parțial nemotivată pentru suma totală de **x lei**.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L., cu sediul în orașul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x noiembrie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

### **D E C I D E :**

**1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată și parțial nemotivată pentru suma totală de **x lei** – din care:**

- *impozit pe profit stabilit suplimentar ..... x lei;*
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ..... x lei;*
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;*
- *majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei;*
- *majorări de întârziere aferente C.A.S. datorată de angajator ..... x lei.*

**2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel Ploiești.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**