



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7  
Suceava  
Tel : 0230 521 358 int 614  
Fax : 0230 215 087

**DECIZIA NR. 29** \_\_\_\_\_

din \_\_\_\_\_12.03.2010\_\_\_\_\_

privind soluționarea contestației formulată de

.....,

din municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. .... din .....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ...., asupra contestației formulate de ....., cu sediul în municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. ...., privind suma totală contestată de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei – impozit pe profit;
- ..... lei – majorări de întârziere impozit pe profit.
- ..... lei – TVA;
- ..... lei – majorări de întârziere TVA;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. .... contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., privind suma totală de ..... lei, din care ..... lei – TVA, ..... lei – majorări de**

**întârziere TVA, ..... lei – impozit pe profit, ..... lei – majorări de întârziere impozit pe profit.**

În contestația formulată, petenta solicită admiterea în totalitate a acesteia și desființarea actelor administrative atacate, cu consecința ca organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

În susținerea contestației, societatea precizează că în anul 2008 s-au casat ambalaje (reprezentând paleți, navețe PVC, sticle și borcane) înregistrate pe cheltuieli cont 6023, în valoare totală de ..... lei, în baza Proceselor verbale de casare prezentate în copie, astfel:

- Proces-verbal din data de 19.03.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 26.05.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 29.08.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 28.10.2008 cu suma totală de ..... lei;

Petenta susține că, față de cele înregistrate de societate, respectiv considerarea ca și cheltuială deductibilă în anul 2008 a ambalajelor necasate în anii precedenți, organele de inspecție cu considerat că suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli cu ambalajele casate, nu este aferentă anului 2008, fapt ce, în opinia controlorilor contravine legii afectarea rezultatului fiscal al anului 2008. Drept urmare, au stabilit că acele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și astfel a rezultat un profit impozabil suplimentar în sumă de ..... lei și un impozit pe profit aferent în sumă de ..... lei.

În susținerea afirmațiilor sale societatea precizează că ambalajele sunt bunuri destinate păstrării și protejării mărfurilor pe timpul transportului, depozitării și desfacerii. În categoria lor se includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte. De asemenea, susține că delimitarea ambalajelor potrivit normelor contabile românești are loc astfel:

- a) sunt considerate drept ambalaje stocurile de ambalaje refolosibile achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.
- b) ambalajele de natura obiectelor de inventar, care nu circulă pe bază de decontare, ci se folosesc numai în interiorul unității patrimoniale, se înregistrează în contabilitate în categoria obiectelor de inventar.
- c) ambalajele și materialele pentru ambalat, produse în unitatea patrimonială pentru a fi vândute ca atare sunt considerate produse finite.

Contestatoarea mai susține că ambalajele comerciale sunt evaluate ca și celelalte stocuri. Astfel, ambalajele comerciale sunt evaluate la intrarea în stoc la costul de achiziție, iar cele din producția proprie la costul de producție. Ieșirea ambalajelor din stoc se evaluează după una dintre metodele: cost mediu ponderat, ultimul intrat-primul ieșit, primul intrat-primul ieșit.

De asemenea, precizează că ambalajele de circulație (navete, sticle, borcane), la schimb între furnizorii de marfă și clienți, nu se facturează și nu se supun

TVA. În condițiile în care clienții nu dețin cantități de ambalaje necesare efectuării schimbului prevăzut mai sus, ei pot primi de la furnizorii de marfă ambalajele necesare în schimbul unei garanții depuse acestora, fără facturare și fără TVA. Periodic, se vor factura și se vor supune TVA cantitățile de ambalaje date în garanție și scoase din uz la clienți ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor etc. La finele perioadei de gestiune întreprinderea înscrie în bilanț stocurile de ambalaje recuperabile care fac parte din patrimoniul propriu, respectiv ambalajele aflate în depozitele sau magazinele proprii și cele care sunt consemnate în facturi și aflate la clienți; dimpotrivă, nu se includ stocurile de ambalaje deținute, dar consemnate de către furnizori, deoarece sunt proprietatea acestora.

Ca argumente în susținerea afirmațiilor sale, societatea menționează că aceasta a procedat conform prevederilor OMFP 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, la casarea ambalajelor ce nu mai puteau fi refolosite, ambalaje a căror durată de viață a fost de mult timp depășită. Comisiile constituite au propus casarea acestora în urma unor inventare parțiale, pe gestiuni.

Petenta afirmă că deșeurile de lemn rezultate au fost utilizate pentru încălzirea proprie, societatea având centrală pe lemne.

Aceasta invocă prevederile art. 21 alin.1 și 2 din Codul fiscal, modificat.

Contestatoarea mai precizează că, în contabilitate, bunurile constatate lipsă la inventariere se evidențiază pe seama cheltuielilor, după natura lor. Astfel, bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă, iar lipsurile contabile de recuperează, de la persoanele vinovate, la valoarea de înlocuire, determinată potrivit prevederilor menționate anterior.

Astfel, contestatoarea afirmă că, potrivit Codului fiscal, bunurile constatate lipsă din gestiune sunt considerate livrări de bunuri și prin urmare, trebuie colectată TVA.

Contestatoarea susține că au fost puse la dispoziția controlului listele de inventariere, procesele verbale de valorificare a inventarelor și procesele verbale de casare, bonurile de consum pentru deșeurile rezultate.

Face precizarea că producția obținută în anii precedenți a fost de ordinul milioanelei de sticle de băuturi alcoolice și milioane de borcane de muștar de diverse sortimente și consideră că procedura de casare a ambalajelor este o măsură perfect legală, costurile acestora fiind direct legate de procesul de producție și de distribuție a produselor finite, deci fiind aferente veniturilor realizate.

Aceasta afirmă că avea dreptul de a influența cheltuielile societății și implicit profitul acesteia, în orice moment de la achiziționare. Mai menționează că avantajul fiscal de a casa ambalajele în perioada anterioară ar fi fost doar al agentului economic, pentru a nu plăti impozit pe profit în mod inutil, chiar și în cote de 25%.

În ceea ce privește stabilirea suplimentară în sarcina sa a TVA, pentru care organele fiscale au stabilit că societatea, în perioada aprilie 2007 – decembrie 2008, a dedus TVA în sumă de ..... lei din facturi de la diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții pentru care nu poate face dovada folosirii lor în scopul

operațiunilor sale taxabile, petenta menționează că suma respectivă reprezentând contravaloarea materialelor de construcții a fost înregistrată în contabilitate în contul 231.1 „Investiții în curs”.

Societatea își întemeiază contestația pe prevederile art. 145 alin. 1 și 2 și art. 155, art. 147 alin. 5 din Codul fiscal, modificat.

Petenta invocă și concluziile cazului Curții Europene de Justiție C-110/94 (INZO), conform căroră, chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA. Se mai precizează și că atunci când o autoritate fiscală a acceptat că o companie are statut de persoană impozabilă în sensul TVA întrucât și-a declarat intenția de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile, contractarea unui studiu de profitabilitate pentru activitatea dorită va fi considerată activitate economică, chiar dacă scopul este de a investiga în ce măsură activitatea pe care compania dorește să o desfășoare în viitor este profitabilă.

De asemenea, având în vedere principiul stabilității și neutralității TVA și cu excepția cazurilor de abuz și fraudă, statutul de persoană impozabilă în sensul TVA nu poate fi retras retroactiv dacă, în urma rezultatelor studiului, persoana a decis să nu desfășoare activitatea respectivă și intră în lichidare. La art. 4 din Directiva mai sus menționată se susține că activitățile economice pot consta în câteva tranzacții consecutive și aceste activități preparatorii, cum ar fi achiziția de bunuri, de proprietăți imobiliare, trebuie tratate ca reprezentând activitate economică.

Astfel petenta susține că din jurisprudența Curții Europene de Justiție reiese că există situații în care se acordă drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil.

În consecință, societatea consideră că nu i se poate anula dreptul de deducere a TVA pentru achiziția materialelor de construcții, întrucât numai organele de control pot stabili dacă a existat sau nu intenția de a desfășura operațiuni taxabile, dacă motivele pentru care clădirea nu a mai fost utilizată în cadrul activității economice sunt obiective și dacă nu există risc de fraudă sau abuz.

Societatea afirmă că achizițiile de materiale de construcție au fost făcute pentru obiectivul „locuință de serviciu”, pentru care aceasta are autorizația de construire nr. 93/16.06.2006, autorizație pusă la dispoziția organelor de control. Aceste achiziții au fost înregistrate de petentă în contul 231.1-analitic distinct pentru acest obiectiv de investiție și consideră ca fiind abuzivă interpretarea eronată a organelor de control că a dedus TVA din facturi de la diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții pentru care nu poate face dovada folosirii lor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Petenta mai precizează că, la data punerii în funcțiune a obiectivului, în cazul în care acesta nu va fi utilizat pentru operațiuni economice, să se procedeze la

ajustarea taxei, nimeni neputând stabili în afara cadrului oferit de documentele prezentate, modul de utilizare a unei investiții în curs.

În concluzie, petenta solicită desființarea actelor administrative atacate.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., s-a stabilit în sarcina ..... suma totală de plată de ..... lei, reprezentând TVA, majorări de întârziere TVA, impozit pe profit și majorări de întârziere impozit pe profit.**

În urma controlului efectuat la ....., organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru anul 2006, societatea a declarat prin declarațiile 100 impozit pe profit în sumă totală de ..... lei, iar în evidența contabilă a calculat un impozit pe profit în sumă de ..... lei. Diferența de .....lei a fost declarată de contribuabil în cursul anului 2007, respectiv trimestrul II și trimestrul IV. Pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei.**

Organele fiscale au mai constatat că, în anul 2008, s-au casat ambalaje (reprezentând paleți, navete PVC, sticle și borcane) înregistrate pe cheltuieli în cont 6023, în valoare totală de ..... lei, în baza proceselor verbale de casare, astfel:

- Proces-verbal din data de 19.03.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 26.05.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 29.08.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 28.10.2008 cu suma totală de ..... lei.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că ambalajele existau în sold (cont 3023) din anul 2005 și nu s-a făcut casarea lor cu toate că valorificarea s-a făcut în anii 2006 și 2007.

Organele fiscale au considerat că suma de ..... lei, reprezentând cheltuiala cu ambalajele casate nu este aferentă anului 2008 și contravine legii ca aceasta să afecteze rezultatul fiscal al anului 2008.

În consecință, s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei**, iar pentru neplata la termen a acestuia, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei.**

Cu privire la TVA, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada aprilie 2007-decembrie 2008 societatea a dedus TVA în sumă totală de ..... lei din facturi de la diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții pentru care societatea nu poate face dovada folosirii lor în scopul operațiunilor sale taxabile. Contravaloarea materialelor de construcții a fost înregistrată în contabilitate în contul 231.1 „Investiții în curs”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei **suma de ..... lei, reprezentând TVA**, iar pentru nevirarea în termenele legale a TVA suplimentară, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei.**



**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma contestată de ..... lei, din care ..... lei – impozit pe profit, ..... lei – majorări de întârziere impozit pe profit, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă ..... datorează această sumă, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere cheltuielile cu ambalajele casate pe motiv că nu erau aferente anului 2008.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate la ....., organele fiscale au constatat că, în anul 2008, s-au casat ambalaje (reprezentând paleți, navete PVC, sticle și borcane) înregistrate pe cheltuieli în cont 6023, în valoare totală de ..... lei, în baza proceselor verbale de casare, astfel:

- Proces-verbal din data de 19.03.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 26.05.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 29.08.2008 cu suma totală de ..... lei;
- Proces-verbal din data de 28.10.2008 cu suma totală de ..... lei.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că ambalajele existau în sold cont 3023 din anul 2005 și nu s-a făcut casarea lor cu toate că valorificarea s-a făcut în anii 2006 și 2007.

Organele fiscale au considerat că suma de ..... lei, reprezentând cheltuiala cu ambalajele casate nu este aferentă anului 2008 și contravine legii ca aceasta să afecteze rezultatul fiscal al anului 2008 și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei**, iar pentru neplata la termen a acestuia, au calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei**.

Societatea precizează că ambalajele sunt bunuri destinate păstrării și protejării mărfurilor pe timpul transportului, depozitării și desfacerii. În categoria lor se includ ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.

Contestatoarea susține că au fost puse la dispoziția controlului listele de inventariere, procesele verbale de valorificare a inventarelor și procesele verbale de casare, bonurile de consum pentru deșeurile rezultate.

Face precizarea că producția obținută în anii precedenți a fost de ordinul milioanei de sticle de băuturi alcoolice și milioane de borcane de muștar de diverse sortimente și consideră că procedura de casare a ambalajelor este o măsură perfect legală, costurile acestora fiind direct legate de procesul de producție și de distribuție a produselor finite, deci fiind aferente veniturilor realizate.

Aceasta afirmă că avea dreptul de a influența cheltuielile societății și implicit profitul acesteia, în orice moment de la achiziționare.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

#### **ART. 19**

##### **“Reguli generale**

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

**(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.**

[...]”.

Din acest text de lege rezultă că profitul impozabil se determină 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. Se înțelege astfel că la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie aferente anului fiscal în care s-au efectuat.

- **La pct. 12 și pct. 13** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Codul fiscal, se stipulează că:

##### **“Norme metodologice:**

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

[...]

**13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corectii rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.**

[...]”.

Din textele de lege citate mai sus, rezultă că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

De asemenea, atunci când se înregistrează eronat veniturile și cheltuielile, acestea se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării corecției rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere.

- În Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, la **secțiunea 6 pct. 45**, se stipulează că:

**“SECȚIUNEA 6  
PRINCIPII CONTABILE GENERALE**

[...]

**45. - Principiul independenței exercitiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.**

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, unul din principiile contabile care trebuie respectate în evidența contabilă este cel al independenței exercițiului. Acesta presupune că veniturile și cheltuielile care se înregistrează trebuie să fie aferente exercițiului financiar.

- Referitor la corectarea erorilor contabile, la **pct. 63 alin. 1 și 2** din actul normativ mai sus menționat se precizează că:

**“Corectarea erorilor contabile**

**63. - (1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.**

**(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:**

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.



[...]'”.

Din aceste texte de lege se înțelege că erorile constatate în contabilitate, reprezentând omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității, care sunt aferente unei perioade anterioare, sunt cele care rezultă din greșeli matematice, greșeli de aplicare a politicilor contabile, din ignorarea sau interpretarea greșită a evenimentelor și fraudelor, iar corectarea lor se face pe seama rezultatului reportat.

- În ceea ce privește cheltuielile, la **art. 21** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, se stipulează că:

#### **ART. 21**

##### **„Cheltuieli**

**(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.**

**(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:**

**a) cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil;**

[...]'”.

Potrivit acestor texte de lege, cheltuielile sunt considerate ca fiind deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri se cuprind și cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil.

Analizând textele de lege citate mai sus se desprinde concluzia că sunt considerate ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal acele cheltuieli care sunt folosite în scopul realizării de venituri impozabile, intrând aici și cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, iar aceste cheltuieli trebuie să fie înregistrate în exercițiul financiar pentru care sunt aferente. În situația ambalajelor achiziționate de contribuabili, cheltuielile cu această achiziție este deductibilă pe durata de viață a acestora stabilită de către contribuabil.

În urma verificărilor efectuate la societate, organele fiscale au stabilit că aceasta a înregistrat în evidența contabilă în anul 2008 suma totală de ..... lei, reprezentând contravaloarea ambalajelor casate în anul 2008 prin patru procese-verbale de casare, existente în copie la dosarul cauzei. Organele fiscale au constatat că petenta a înregistrat în anul 2008 cheltuielile cu ambalajele casate, deși acestea au fost valorificate în anii 2006 și 2007.

Întrucât ambalajele au fost valorificate în anii 2006 și 2007, rezultă că cheltuielile cu casarea ambalajelor în sumă de ..... lei sunt aferente anilor 2006 și

2007, motiv pentru care se consideră că, în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile efectuate cu achiziția acestora, înregistrare operată de societate în anul 2008, deoarece acestea nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri din anul fiscal 2008.

De asemenea, potrivit **pct. 13** mai sus citat din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Codul fiscal, veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

În consecință, în mod legal organele fiscale au respins la deducere cheltuielile cu ambalajele înregistrate în anul 2008, deoarece nu erau aferente aceluși exercițiu financiar și au stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de ..... lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2008, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația **ca neîntemeiată** cu privire **la impozitul pe profit în sumă de ..... lei.**

De asemenea, având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere, iar pentru sumele care au generat aceste majorări, contestația a fost respinsă, potrivit prevederilor legale mai sus citate, precum și principiului de drept „**accesorium sequitur principale**” – **accesoriul urmează principalul, urmează a se respinge** contestația și pentru **majorările de întârziere** în cuantum de ..... lei aferente impozitului pe profit.

**2. Referitor la suma de ..... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., emisă de Activitatea de Inspecție fiscală, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă ..... datorează această sumă, în condițiile în care argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.**

**În fapt**, în urma verificării evidenței contabile a societății, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2006 aceasta a declarat prin declarațiile 100 impozit pe profit în sumă de ....., iar în evidența contabilă a înregistrat un impozit pe profit în sumă de ..... lei, rezultând o diferență nedeclarată în sumă de ..... lei. Diferența a fost declarată cu întârziere, în cursul anului 2007.

Pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit, organele fiscale au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

Această sumă este contestată de petentă, dar argumentele aduse de societate sunt incidente speței prezentate la punctul III 1 analizat anterior.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

## **ART. 206**

**„Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**a) datele de identificare a contestatorului;**

**b) obiectul contestației;**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

**e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.**

**(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.**

**(3) Contestația se depune la organul fiscal, respectiv vamal, al cărui act administrativ este atacat și nu este supusă taxelor de timbru”.**

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații se regăsește obiectul acesteia, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat:

## **ART. 213**

**„Soluționarea contestației**

**(1) 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.**

**[...]”.**

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- **Pct. 12.1** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

**„12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 185 - Soluții asupra contestației**

### 12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;**

[...]”.

Societatea formulează contestație privind majorările de întârziere în sumă de ..... lei, dar argumentele aduse de societate sunt incidente speței prezentate la punctul III 1 analizat anterior. Petentul nu motivează contestația, nu aduce argumente de fapt și de drept pentru a demonstra de ce nu datorează majorările de întârziere în sumă de ..... lei.

Astfel, cu privire la **majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit**, având în vedere că societatea nu motivează și nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu datorează aceste majorări de întârziere către bugetul statului, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

**3. Referitor la suma contestată de ..... lei, din care ..... lei – TVA și ..... lei – majorări de întârziere TVA, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă ..... datorează această sumă, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA aferentă facturilor de achiziție aferente materialelor de construcții achiziționate pe motiv că nu au fost folosite în scopul operațiunilor taxabile ale firmei.**

**În fapt**, cu privire la TVA, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada aprilie 2007-decembrie 2008 societatea a dedus TVA în sumă totală de ..... lei din facturi de la diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții pentru care societatea nu poate face dovada folosirii lor în scopul operațiunilor sale taxabile. Contravaloarea materialelor de construcții a fost înregistrată în contabilitate în contul 231.1 „Investiții în curs”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei **suma de ..... lei, reprezentând TVA**, iar pentru nevirarea în termenele legale a TVA suplimentară, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei**.

Societatea consideră că nu i se poate anula dreptul de deducere a TVA pentru achiziția materialelor de construcții, întrucât numai organele de control pot stabili dacă a existat sau nu intenția de a desfășura operațiuni taxabile, dacă motivele pentru care clădirea nu a mai fost utilizată în cadrul activității economice sunt obiective și dacă nu există risc de fraudă sau abuz.

Societatea afirmă că achizițiile de materiale de construcție au fost făcute pentru obiectivul „locuință de serviciu”, pentru care aceasta are autorizația de construire nr. 93/16.06.2006, autorizație pusă la dispoziția organelor de control. Aceste achiziții au fost înregistrate de petentă în contul 231.1-analitic distinct pentru acest obiectiv de investiție și consideră ca fiind abuzivă interpretarea eronată a organelor de control că a dedus TVA din facturi de la diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții pentru care nu poate face dovada folosirii lor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Petenta mai precizează că, la data punerii în funcțiune a obiectivului, în cazul în care acesta nu va fi utilizat pentru operațiuni economice, să se procedeze la ajustarea taxei, nimeni neputând stabili în afara cadrului oferit de documentele prezentate, modul de utilizare a unei investiții în curs.

În susținerea afirmațiilor sale, contestatoarea anexează copie după autorizația de construire nr. 93/16.06.2006.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

**ART. 145**

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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;**

**[...].”**

Din acest text de lege rezultă că dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor intervine atunci când achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a dedus, în perioada aprilie 2007 – decembrie 2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, aferentă achizițiilor de materiale de construcții destinate construirii unei locuințe de serviciu.

- La **art. 2** din Legea Nr. 114 din 11 octombrie 1996, Republicată, privind Legea locuinței, se definește termenul de “locuință de serviciu”:

**ART. 2**

**“Termenii utilizați în cuprinsul prezentei legi au următorul înțeles:**

**[...]**

**d) Locuință de serviciu**

**Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.**

[...]

- Referitor la administrarea locuințelor de serviciu, la **art. 29** din Hotărârea Nr. 1275 din 7 decembrie 2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996:

#### **ART. 29**

**“(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.**

**(2) Condițiile de administrare și de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerile agenților economici sau ale instituțiilor deținătoare, cu respectarea prevederilor legale.**

[...]

Din textele de lege citate mai sus rezultă că locuințele de serviciu fac parte din patrimoniul agenților economici și se utilizează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind anexă la contractul de muncă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada aprilie 2007 – decembrie 2008 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, aferentă achizițiilor de materiale de construcții destinate construirii unei locuințe de serviciu.

Organele de control au considerat că suma cheltuielilor cu materialele de construcții aferente ridicării unei construcții destinată a fi locuință de serviciu, pentru care s-a dedus TVA în sumă de ..... lei, nu se justifică, nefiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

- **La art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

#### **ART. 65**

**„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

[...]

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.**

Potrivit acestui text de lege, în motivarea deciziei de impunere organul fiscal prezintă probele și constatările proprii care au stat la baza emiterii acesteia.

În urma verificării efectuate la societate, organele de control fiscal au constatat că aceasta a dedus TVA aferentă unor facturi de achiziții materiale de



construcții pentru ridicarea unei construcții pentru care nu a făcut dovada folosirii acesteia în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, TVA aferentă facturilor de achiziție materiale nu este destinată operațiunilor taxabile ale firmei. Rezultă astfel că în mod legal organul fiscal a respins la deducere **TVA în sumă de ..... lei** aferentă facturilor de achiziție materiale, drept pentru care **urmează a se respinge contestația** pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

Având în vedere prevederile legale incidente speței și faptul că societatea a dedus TVA aferentă facturilor de achiziție materiale de construcții care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organul fiscal a respins la deducere **TVA în sumă de ..... lei** aferentă facturilor de achiziție materiale, drept pentru care **urmează a se respinge contestația** pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

De asemenea, având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere, iar pentru sumele care au generat aceste majorări, contestația a fost respinsă, potrivit prevederilor legale mai sus citate, precum și principiului de drept „**accessorium sequitur principale**” – **accessoriul urmează principalul**, urmează a se **respinge contestația** și pentru **majorările de întârziere** în cuantum de ..... lei aferente TVA.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, pct. 12 și pct. 13 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Codul fiscal, secțiunea 6 pct. 45, pct. 63 alin. 1 și 2 din Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 12.1 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 2 din Legea Nr. 114 din 11 octombrie 1996, Republicată, privind Legea locuinței, art. 29 din Hotărârea Nr. 1275 din 7 decembrie 2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

**DECIDE:**

**1. Respingerea ca nemotivată** a contestației depuse de ....., cu sediul în municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., emisă de Activitatea de Inspecție fiscală, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr. ...., privind suma contestată de ..... lei, reprezentând **majorări de întârziere impozit pe profit.**

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației depuse de ....., cu sediul în municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., emisă de Activitatea de Inspecție fiscală, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr. ...., privind **suma de .....** lei, reprezentând:

- ..... lei – impozit pe profit;
- ..... lei – majorări de întârziere impozit pe profit;
- ..... lei – TVA;
- ..... lei – majorări de întârziere TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR COORDONATOR,**

.....

**Tema:impozit pe profit-modul de calcul al impozitului**

**-pct. 13** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Codul fiscal

**procedura-contestatie nemotivata**

**-Pct. 12.1** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată  
-art. 213 din OG 92/2003 rep

**TVA-dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a societatii**

**-Art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare