

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE****Agencia Națională de
Administrare Fiscală****Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași**

Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 636/03.06.2009

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.A. IAȘIînregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr....., asupra contestației formulate de **S.C. X S.A.** cu sediul în Iași,, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr., cod unic de înregistrare RO, cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. acm/ privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. acm.....

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, administrator d-l Mihăilescu Eduard și poartă amprenta ștampilei acesteia, în original.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, în data de 06.04.2009, fiind înregistrată sub nr....., în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului

atacat, prin poștă în data de 10.03.2009, conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr., semnat de conducătorul organului care a încheiat actul administrativ fiscal atacat, respectiv Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin care propune respingerea contestației formulate de **S.C. X S.A. IAȘI**, ca neîntemeiată și menținerea constatărilor înscrise în Decizia de impunere nr. acm/

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.A. IAȘI contestă Decizia de impunere nr. acm/.....din 06.03.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. acm/....., prin care s-a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de S lei reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente, motivând în susținerea contestației următoarele:

Cu privire la diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar pentru anul 2006, în sumă de S lei și accesoriile aferente în sumă de S lei, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat și tratat eronat Contractul de închiriere nr..... încheiat cu S.C. Trust Construcții S.A. Iași, modificat prin acte adiționale ulterioare, respectiv nr..... și nr.3/31.10.2006, în sensul că acestea nu au luat în considerare voința părților manifestată în ultimul act adițional prin care se stabileau efecte retroactive, începând cu data de 01.01.2006, de a se înlocui valoarea lunară a chiriei cu o valoare forfetară. Chiar dacă prin acest demers valoarea chiriei a fost practic micșorată, organele de inspecție fiscală nu aveau autoritatea și dreptul de a se subroga consimțământului părților și de a modifica unilateral o convenție la care nu este parte.

Prin Contractul de închiriere nr..... societatea contestatoare, în calitate de proprietar, a închiriat S.C. Trust Construcții S.A. imobilul în suprafață de 951,38 mp contra sumei de 2 euro/mp/lună pe o perioadă de 5 ani. Prin actul adițional nr. 1 din 05.01.2006 a închiriat acesteia și terenul neconstruit în suprafață de S mp contra sumei de 2 euro/mp/lună, modificând și prețul chiriei construcției la 8 euro/mp/lună. Prin actul adițional nr..... proprietarul a consimțit să închirieze doar clădirea în suprafață

de S mp contra sumei de 8 euro/mp/lună. Tot la data de 31.10.2006, prin actul adițional nr.3 părțile au convenit închirierea terenului neconstruit în suprafață de S mp contra sumei de 2 euro/mp/lună și a construcțiilor în suprafață de 951,38 mp contra sumei de 8 euro/mp/lună pe perioada 01.01.2006 – 02.11.2012.

Contestatoarea susține că efectele actului adițional nr.3 din 31.10.2006 ar fi trebuit să fie ilustrate în contabilitate prin anularea facturilor emise pentru ianuarie - decembrie 2006 și emiterea unor noi facturi, cu prețul stabilit pentru perioada 2006 - 2012 dar, în loc de factură, stornarea s-a făcut prin notă contabilă, eroare ce a dus la o serie întreagă de consecințe, iar efectul contabil al înregistrării a însemnat mutarea veniturilor înregistrate pentru anul financiar în curs din contul 704.01.02 „Venituri din prestări servicii” în contul 472 „Venituri de realizat”, pentru înregistrarea veniturilor aferente exercițiilor viitoare. Urmarea acestei mișcări contabile s-a diminuat baza de impozitare aferentă anului 2006, reducându-se și impozitul pe profit.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare voința părților așa cum a fost consemnată în actul adițional nr.3 din 31.10.2006, considerând că acesta nu poate produce efecte retroactiv, de la 01.01.2006, ci doar ulterior semnării acestuia. Astfel, acestea au considerat că pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2006 trebuia luată în considerare raportarea la Contractul de închiriere și la actele adiționale nr.1 și nr.2, stabilind, eronat, obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în valoare de S lei, precum și accesorii aferente în sumă de S lei.

Referitor la calculul accesoriilor, contestatoarea susține că trebuia luată în considerare diminuarea bazei de impozitare cu valoarea impozitului pe profit aferent tranșelor repartizate la venituri în perioada 2007-2008.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, societatea contestatoare susține următoarele:

Prin Decizia de impunere nr..... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în factura fiscală nr., precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în factura fiscală nr. IS WCG 0020202 din 01.10.2006, ambele emise de către S.C. S.A. Iași, deoarece acestea nu conțineau toate mențiunile prevăzute de lege.

Societatea contestatoare subliniază faptul că, deși în coloana din facturile inițiale, destinată înscrierii denumirii produselor sau serviciilor, era înscrisă doar mențiunea „piese de schimb conform anexa”, iar anexele la facturile inițiale nu conțineau denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau denumirea serviciilor prestate, identificarea acestora a fost posibilă, așa cum rezultă din Procesul verbal de control nr. 979 din 22.02.2007 al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova, întocmit la solicitarea organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași și, conform noilor reglementări aplicabile de la 01.01.2008, legiuitorul permite corectarea documentelor în timpul controlului, astfel încât organele de control, în condițiile în care au constatat astfel de abateri, ar fi trebuit să le semnaleze și să-i dea posibilitatea de a face aceste corecții.

Prin urmare, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile inițiale nu erau corect întocmite, pentru a beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă celor două facturi, societatea a procedat la corectarea lor, justificând aceasta cu facturile seria UBEPHR nr. 00001 și nr. 00002 din 07.03.2008, emise pentru aceleași sume în roșu și, concomitent, facturile seria UBEPHR nr. 0003 și nr....., pentru aceleași sume în negru, care, susține contestatoarea, conțin toate mențiunile solicitate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea sumei totale de plată de S lei stabilită prin Decizia de impunere nr. acm/..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. acm/.....

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, urmarea inspecției fiscale efectuată la **S.C. X S.A. IAȘI**, au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit:

În baza Contractului de închiriere nr., cu modificările aduse de actele adiționale nr.1 din 05.01.2006 și nr.2 din 31.10.2006, **S.C. X S.A. IAȘI**, în calitate de proprietar, a facturat în anul 2006 către S.C. Trust Construcții S.A. Iași, în calitate de chiriaș, contravaloarea chiriei în sumă de S lei și a înregistrat la venituri din chirii suma de S lei. În baza actului adițional nr....., prin nota contabilă nr....., a stornat de la venituri, respectiv din cont 704.01.02 „Venituri din prestări servicii” suma de S lei și a înregistrat-o în contul 472 „Venituri de realizat”, rămânând astfel, la venituri înregistrate din chirii în anul 2006, suma de **S lei**.

Tot pentru anul 2006, **S.C X S.A. IAȘI** a facturat în luna ianuarie 2007 chiria în valoare totală de S lei, aceasta fiind înregistrată în contul 472 „Venituri de realizat”, iar pentru 2007 a înregistrat eronat în plus venituri din chirii în valoare de S lei.

Pentru lămurirea aspectelor legate de derularea contractului de închiriere, organele de inspecție fiscală au efectuat control încrucișat la S.C. Trust Construcții S.A. Iași, finalizat prin încheierea procesului verbal nr.2126 din 27.02.2009, potrivit căruia, în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2007, aceasta a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile" suma totală de **S lei** reprezentând chiria datorată potrivit prevederilor Contractului de închiriere nr. 185/07.12.2004, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale nr.1 și nr.2, în baza căruia au fost emise facturile fiscale seria IS VES nr.din fără a lua în considerare modificările aduse Contractului de închiriere prin actul adițional nr.3, despre care de altfel, din discuțiile purtate cu directorul economic, acesta susține că nu a avut cunoștință, decât ulterior.

Ca urmare, prin Raportul de inspecție fiscală nr. acm/2861 din 06.03.2009, organele de inspecție fiscală, având în vedere numai modificările aduse Contractului de închiriere nr. 185/2004 de actele adiționale nr.1 și nr.2, au constatat că **S.C. X S.A. IAȘI** trebuia să înregistreze în anul 2006 venituri din chirii în valoare totală S lei, iar conform facturilor fiscale emise pentru anul 2006 către S.C. Trust Construcții S.A. Iași contravaloarea chiriei este în sumă totală de **S lei**, acestea constatând totodată și faptul că societatea nu a respectat termenele la care trebuia să emită facturile, quantumul chiriei și nici modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor din chirii, înregistrând în anul 2006 la venituri din chirii, așa cum am arătat mai sus, numai suma de **S lei**. În aceste condiții au procedat la repunerea veniturilor la termenele și în quantumul prevăzut în Contractul de închiriere nr. 185/07.12.2004, cu modificările aduse de actele adiționale nr.1 și nr.2, constatând astfel, în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diferența de profit imposibil aferenă anului 2006 în sumă de S lei și impozitul pe profit aferent în sumă de S lei, iar pentru anul 2007, pentru faptul că societatea a înregistrat eronat pe venituri suma de S lei, au stabilit diferența de impozit pe profit, cu semnul minus, în sumă de S lei.

În baza Raportului de inspecție fiscală nr.acm/2861 din 06.03.2009 organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. acm..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care au stabilit în sarcina societății obligația de plată a

impozitului pe profit în sumă de S lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei contestată de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea contabilă 4428=4426 cu suma de **S lei**, efectuată de societate în luna martie 2008, înregistrată în Registrul jurnal la poziția 1893, societatea a repus prin aceasta și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei aferentă facturilor emise de S.C. UBEMAR S.R.L. IAȘI, seria IS WCG nr.0020201 și nr.0020202 din 01.10.2006, urmarea corectării documentelor privind achiziționarea bunurilor din data de 01.10.2006, pe care o justifică cu facturile seria UBEPHR nr.000001 și nr.000002, emise cu aceleași sume în roșu, ambele din data de 07.03.2008, prin care se stornează facturile seria IS WCG nr.0020201 și nr.0020202 din 01.10.2006 și, facturile emise cu aceleași sume în negru, seria UBEPHR nr.000003 și nr.000004 din 07.03.2008, prin care se repune operațiunea inițială de achiziție, documente care nu au fost înregistrate nici în jurnalul de cumpărări și nici în Registrul jurnal.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în mod eronat societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei deoarece operațiunile din aceste documente nu reprezintă în fapt o achiziție de bunuri pentru care societatea să poată să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci reprezintă o tranzacție efectuată în luna octombrie 2006 care a făcut obiectul inspecției fiscale concretizată în Raportul de inspecție fiscală nr., iar suma respectivă a fost respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza acestuia.

Ca urmare, prin Decizia de impunere nr.acm/..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

1. Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de S lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit această obligație de plată în sarcina S.C. X S.A. IAȘI, în condițiile în care aceasta susține faptul că organele de inspecție fiscală, în mod eronat, nu au luat în considerare modificările aduse Contractului de închiriere nr.185/2004 prin actul adițional nr.....

În fapt, în baza Contractului de închiriere nr., **S.C. X S.A. IAȘI**, în calitate de proprietar, a închiriat S.C. Trust Construcții S.A. Iași, în calitate de chiriaș, imobilul, situat în Iași, str. în suprafață totală de 951,38 mp, compus din: clădire grup social P+1E în suprafață de 683,63 mp, magazine materiale P în suprafață de 134,13 mp, magazine vopsele și oxigen P, în suprafață de 133,62 mp, pentru suma de 2 euro/mp/lună, modificat prin acte adiționale ulterioare, astfel:

Conform modificărilor aduse prin actul adițional nr.1 din 05.01.2006, începând cu data de 01.01.2006 obiectul contractului se completează cu închirierea terenului neconstruit în suprafață de S mp pentru suma de 2 euro/mp/lună, modificându-se totodată prețul chiriei pentru construcție la suma de 8 euro/mp/lună, iar prin actul adițional nr.2 încheiat la data de 31.10.2006, părțile au convenit modificarea obiectului contractului începând cu data de 01.11.2006, acesta fiind închirierea clădirii grup social P+1E în suprafață de 683,63 mp pentru suma de 8 euro/mp/lună.

Tot în data de 31.10.2006 s-a încheiat și actul adițional nr.3 care modifică obiectul contractului începând cu data de 01.01.2006, acesta reprezentând închirierea construcției în suprafață totală de 951,38 mp pentru suma de 8 euro/mp/lună și a terenului neconstruit în suprafață de S mp pentru suma de 2 euro/mp/lună, iar facturarea și plata chiriei pentru perioada 01.01.2006 – 01.11.2012 se va efectua integral în anul 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis pentru anul 2006, conform modificărilor aduse Contractului de închiriere nr. 185 din 07.12.2004 prin actul adițional nr.1 din 05.01.2006 și prin actul adițional nr.2 din 31.10.2006, facturile fiscale seria, nr.....din 01.02.2007, în valoare totală de **S lei**, iar pentru aplicarea modificărilor aduse Contractului de închiriere nr. prin actul adițional nr.3 din 31.10.2006, prin nota contabilă nr.12 din 20.12.2006, societatea a corectat veniturile înregistrate în anul 2006, în cont 704.01.02 „Venituri din prestări servicii”, ramânând înregistrată suma de S lei, iar diferența de S lei, până la concurența sumei totale facturate de S lei, a înregistrat-o în contul 472 „Venituri de realizat”, astfel: în anul 2006, suma de S lei și în anul 2007, suma de S lei.

Urmarea controlului încrucișat efectuat la S.C. Trust Construcții S.A. Iași pentru lămurirea aspectelor legate de derularea contractului de închiriere, prin Procesul verbal nr....., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2007, aceasta a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile" chiria facturată de **S.C. X S.A. IAȘI** în baza Contractului de închiriere nr., astfel cum a fost modificat prin actele adiționale nr.1 și nr.2, în sumă totală **S lei**.

Având în vedere numai modificările aduse Contractului de închiriere nr.185/2004 de actele adiționale nr.1 și nr.2, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea veniturilor la termenele și în cuantumul prevăzut și au constatat că **S.C. X S.A. IAȘI** trebuia să înregistreze în anul 2006 venituri din chirii în valoare de **S lei** și că în anul 2007 a înregistrat la venituri în plus suma de S lei, stabilind astfel prin Decizia de impunere nr. acm/ privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru perioada verificată, 01.01.2006 – 31.12.2007, obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei reprezentând: impozitul pe profit în sumă de S lei aferent diferenței de profit impozabil aferenă anului 2006 în sumă de S lei și, pentru anul 2007, diferența de impozit pe profit, cu semnul minus, de S lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de S lei.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat și tratat eronat Contractul de închiriere nr., astfel cum a fost modificat prin actele adiționale, acestea neavând autoritatea și dreptul de a se subroga consimțământului părților și de a modifica unilateral o convenție la care nu este parte, neluând în considerare voința părților așa cum a fost consemnată în actul adițional nr.3 din 31.10.2006, considerând că acesta nu poate produce efecte retroactiv, de la 01.01.2006, ci doar ulterior semnării acestuia.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

“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.”,

coroborate cu prevederile punctului 12 și 13 din Normele metodologice de aplicare a art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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 careia 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 corecții 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.”

Potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, **“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”**

Referitor la documentele justificative privind înregistrarea veniturilor aferente anului 2006, Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, la art.1 alin.(2) precizează faptul că, **“Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formularele tipizate cu regim special, comune pe economie.”**, iar la art.155 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că, **“Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.”**

Potrivit prevederilor art. 160 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:**

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”

Având în vedere prevederile legale redate mai sus, pentru a aplica retroactiv voința părților exprimată prin actul adițional nr.3 din 31.10.2006, **S.C. X S.A. IAȘI**, în calitate de furnizor, avea obligația să întocmească alte facturi prin care să corecteze facturile inițiale transmise beneficiarului, iar aceste documente justificative trebuiau să fie înregistrate, atât de către furnizor, cât și de către cumpărător.

Din analiza constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. acm/2861 din 06.03.2009, se reține faptul că societatea contestatoare a emis pentru anul 2006, conform modificărilor aduse Contractului de închiriere nr. prin actul adițional nr.1 din 05.01.2006 și prin actul adițional nr.2 din 31.10.2006, facturile fiscale seria, în valoare totală de S lei. Contravaloarea chiriei facturate în anul 2006 a fost înregistrată inițial în cont 704.01.02 „Venituri din prestări servicii”, iar pentru aplicarea modificărilor aduse prin actul adițional nr.3, prin nota contabilă nr.12 din 20.12.2006, societatea a stornat de la venituri suma de S lei pe care a înregistrat-o apoi în contul 472 „Venituri de realizat”, rămânând astfel înregistrată în anul 2006 la venituri din chirii suma de S lei.

De asemenea, organul de soluționare competent reține că societatea contestatoare nu a emis facturi pentru corectarea veniturilor aferente anului 2006 conform prevederilor din actul adițional nr.3 din 31.10.2006, precum și faptul că, în urma controlului încrucișat efectuat la beneficiar, S.C. Trust Construcții S.A. Iași, s-a constatat că aceasta a înregistrat cheltuielile privind chiria, în sumă totală de **S lei**, așa cum a fost facturată de **S.C. X S.A. IAȘI**, în baza Contractului de închiriere nr., cu modificările aduse prin actul adițional nr..... și prin actul adițional nr.2 din 31.10.2006.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au

luat în considerare voința părților așa cum a fost consemnată în actul adițional nr.3 din 31.10.2006, deoarece înțelegerea respectivă nu a fost consemnată în documente justificative care să stea la baza înregistrării în contabilitate, așa cum dispun actele normative citate mai sus.

În contextul celor de mai sus, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent anului 2006, stabilind astfel diferența de venit neînregistrată în sumă S lei pentru care societatea contestatoare datorează impozitul pe profit aferent în sumă de S lei, urmând a se respinge contestația societății pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru această sumă în condițiile în care suma respectivă reprezintă taxa pe valoarea adăugată dedusă din facturile seria IS WCG nr.0020201 și nr..... emise de SC SRL IAȘI, respinsă la rambursare cu ocazia inspecției fiscale precedente, repusă ulterior în evidența contabilă a societății, prin notă contabilă, ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, aceasta justificând înregistrarea cu facturi de corecție a celor două facturi inițiale.

În fapt, prin Decizia de impunere nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de S lei, care include și suma totală de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor seria IS WCG nr....., ambele din data de 01.10.2006, emise de S.C..... S.R.L. IAȘI, pe motiv că acestea nu cuprind elementele prevăzute la art.155 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a beneficia de deductibilitatea taxei respective, așa cum susține societatea, aceasta a procedat la corectarea facturilor respective și a repus taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei aferentă facturilor emise de S.C. S.R.L. IAȘI, seria IS WCG nr.0020201 și nr.0020202 din 01.10.2006, prin înregistrarea contabilă efectuată în luna martie 2008, 4428=4426 cu suma totală de S lei în roșu, în care este inclusă și suma de S lei, înregistrată în Registrul jurnal la poziția 1893, înregistrare pe care o justifică cu facturile seria UBEPHR nr.000001 și nr.000002, cu aceleași sume **în roșu**, ambele din data de 07.03.2008, prin care se stornează facturile seria IS WCG nr.0020201 și nr.0020202 din 01.10.2006 și, facturile cu aceleași sume **în negru**, seria UBEPHR nr.000003 și nr....., prin care se repune operațiunea de achiziție din

01.10.2006, documente care nu au fost înregistrate nici în jurnalul de cumpărări și nici în Registrul jurnal.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, eronat, societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei, întrucât este aferentă unor tranzacții efectuate în luna octombrie 2006 respinsă la rambursare în perioada supusă inspecției fiscale precedente, concretizată în Raportul de inspecție fiscală nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fără ca societatea să conteste acest titlu de creanță.

În drept, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“(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;”,

iar potrivit prevederilor art. 146 din același act normativ, **“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...].”

Așa cum rezultă din prevederile legale redată mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei, înregistrată de către societatea contestatoare prin nota contabilă nr. 2 din luna martie 2008, aceasta trebuia să dețină o factură, legal întocmită.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă faptul că înregistrarea efectuată prin nota contabilă nu are la bază o factură, întocmită în conformitate cu prevederile legale, în baza căreia societatea să-și exercite dreptul de deducere, ci așa cum de fapt recunoaște și societatea, prin această înregistrare a repus taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă facturilor fiscale seria IS WCG nr. 0020201 și nr.0020202, ambele din data de 01.10.2006, emise de S.C. UBEMAR S.R.L. IAȘI, taxă ce a fost respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. acm/2950 din 06.03.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.acm/....., datorită faptului că facturile respective nu conțin toate informațiile pentru exercitarea dreptului de deducere.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei potrivit căreia, a repus taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de S lei aferentă celor două facturi de achiziție de bunuri prin înregistrarea din nota contabilă din luna martie 2008, în baza documentelor de corecție, deoarece suma reprezintă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. din 06.03.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar societatea nu mai poate prelua ulterior această sumă, având doar posibilitatea de a contesta respectivul act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art. 205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia, *“Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”*, anexând la contestație dovezile pe care se întemeiază, respectiv facturile de corecție.

Întrucât Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nu a fost contestată de către societate, rezultă că suma de S lei rămâne în sarcina societății ca obligație fiscală de plată definitivă, fără ca ulterior aceasta să poată avea dreptul la preluarea, stornarea și refacturarea acelor operațiuni, care apoi, prin înregistrarea eronată în evidența contabilă, să conducă la creșterea taxei pe valoarea adăugată deductibilă într-o perioadă ulterioară.

În contextul celor de mai sus, organul de soluționare competent reține că înregistrarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de S lei, efectuată prin notă contabilă în luna martie 2008 nu are la bază un document pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prin această înregistrare fiind de fapt dublată taxa aferentă facturilor fiscale seria IS WCG nr. 0020201 și nr.0020202, ambele din data de 01.10.2006, emise de S.C. UBEMAR S.R.L. IAȘI , taxă care a fost deja înregistrată în evidența contabilă în perioada ce a făcut obiectul altei inspecții fiscale, precum și faptul că, în situația în care societatea ar fi înregistrat în evidența contabilă, în perioada supusă verificării din actul atacat ce face obiectul acestei contestații, facturile seria UBEPHR nr....., prin care se corectează operațiunea de achiziție din 01.10.2006, suma taxei pe valoarea adăugată deductibilă rezultată este zero. Astfel, rezultă că susținerile societății contestatoare nu sunt justificate și că, legal, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei verificate, urmand a se

respinge contestația cu privire la taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, ca neîntemeiată.

3. În ceea ce privește **suma totală contestată de S lei**, din care suma de S lei reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, iar suma de S lei reprezintă majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **"accesoriul urmează principalul"**.

Având în vedere faptul că, urmarea soluționării contestației pentru debitul în sumă de S lei reprezentând impozit pe profit și pentru debitul în sumă de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru care au fost calculate accesoriile aferente contestate, în sumă S lei și, respectiv, în sumă de S lei, s-au menținut în sarcina societății ca fiind datorate debitele respective, aceasta datorează majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar în sarcina sa, calculate potrivit prevederilor art.119 alin. (1), art.120 alin.(1) și alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

"ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

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

Având în vedere faptul că societatea nu a adus argumente sau calcule din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în contextul celor menționate și a prevederilor legale redate mai sus, se constată că **S.C. X S.A. IAȘI** datorează bugetului de stat majorările de întârziere în sumă de S lei aferente impozitului pe profit și majorările de întârziere în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează a se respinge, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele prezentate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1230/2009, Directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași,

DECIDE :

Art.1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.A. IAȘI**, ca neîntemeiată, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

