

091011NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../20.10.2011 înregistrată la direcție sub nr.../21.10.2011, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, având codul unic de înregistrare ... și sediul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../14.10.2011, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.../13.09.2011 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la control;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar la control;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control;
- ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar la control.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data transmiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală nr..., respectiv data de 14.09.2011 și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv 14.10.2011, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și alin.(2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze pe fond contestația formulată de **SC X SRL**.

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspectia fiscala nr.../13.09.2011 prin care au fost stabilite în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și accesorii aferente în suma de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei și accesorii aferente în suma de ... lei și solicită admiterea contestației, anularea actului administrativ fiscal și refacerea inspecției fiscale prin emiterea unei noi decizii în sensul stabilirii corecte a bazei de impunere pentru impozitul pe profit pentru perioada verificată 2008 - 2009.

1. În ceea ce privește suma de ... lei constând în impozit pe profit aceasta a fost stabilită ca obligație fiscală principală suplimentară, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei reprezentând achiziții conform facturilor nr.../21.04.2008, nr.../16.07.2008, nr.../11.02.2009, nr.../17.03.2009, nr.../10.03.2009, cuprinzând diverse materiale de construcții pentru lucrări aferente construcției constând în pensiune, proprietatea subscrisei, intrată în patrimoniu și pusă în funcțiune în aprilie 2007, materiale menționate în „Situția privind cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată neadmise la deducere la prezenta inspecție fiscală aferente perioadei ianuarie 2008 – iunie 2011”, anexă la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală considerând că aceste achiziții trebuiau să majoreze valoarea mijloacelor fixe, neputând fi înregistrate integral pe cheltuieli, la data înregistrării facturii.

Petentul consideră că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că achizițiile trebuiau incluse în valoarea fiscală a mijlocului fix la data achiziției, însă pe perioada verificată organul fiscal trebuia să ia în considerare dispozițiile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la amortizarea fiscală, dispoziții potrivit cărora, cheltuielile aferente modernizării mijloacelor fixe amortizabile, cheltuieli care majorează valoarea mijlocului fix, se recuperează din punct de vedere fiscal, prin deducerea amortizării,

să ne acorde acest drept și să includă cheltuielile cu amortizarea aferentă perioadei fiscale căreia îi aparțin respectivele cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală trebuia să ia în considerare cheltuielile cu amortizarea deoarece conform art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea sunt cheltuieli deductibile care afectează baza de impunere la calculul profitului impozabil, iar potrivit art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vederea ducerii la îndeplinire a atribuțiilor inspecției fiscale, prevăzute la art.94 alin.(2), organele de inspecție fiscală trebuie să procedeze la stabilirea corectă a bazei de impunere pe întreaga perioadă verificată pentru stabilirea diferențelor datorate în plus sau în minus.

În aceste condiții se impune refacerea calculului bazei de impunere pe perioada verificată, prin luarea în considerare a amortizării fiscale aferentă achizițiilor care majorează valoarea mijlocului fix, în scopul stabilirii corecte a obligațiilor fiscale aferente fiecărei perioade.

2. În ceea ce privește suma de ... lei, constând în taxa pe valoarea adăugată, aceasta a fost stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală care au considerat că petenta nu a aplicat regimul de taxare inversă pentru achizițiile menționate în „Situția privind cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată neadmise la deducere la prezenta inspecție fiscală aferente perioadei ianuarie 2008 – iunie 2011”, anexă la raportul de inspecție fiscală, respectiv că nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Concluziile organelor de inspecție fiscală sunt eronate și în neconcordanță cu deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse de petentă la organul fiscal, în perioada verificată, deconturi în care este evidențiată taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă regimului de taxare inversă.

În concluzie, petenta solicită anularea deciziei de impunere nr.../13.09.2011 și refacerea inspecției fiscale prin emiterea unei noi decizii în sensul stabilirii corecte a bazei de impunere pentru impozitul pe profit pentru perioada verificată 2008 – 2009, precum și anularea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../13.09.2011 întocmită de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru S.C. X S.R.L. din ..., s-au stabilit de plată suplimentar, printre altele, următoarele obligații fiscale:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la impozitul pe profit

La punctul 2.1.2. “Motivul de fapt” se precizează că:

1. Societatea a majorat cheltuielile de exploatare cu contravaloarea unor achiziții de materiale cu care ar fi trebuit majorată valoarea mijloacelor fixe din patrimoniu și cu achiziții de bunuri ce nu au legătură cu activitatea economică.

2. Vărsarea cu întârziere a impozitului pe profit identificat suplimentar.

La punctul 2.1.3. “Temeiul de drept” se menționează ca fiind încălcate:

1. Prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate de acte normative în vigoare;

1. Prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la definirea mijloacelor fixe;

2. Prevederile art.120 alin.(2) și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, referitor la majorările și penalitățile de întârziere calculate pentru diferența suplimentară.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

La punctul 2.1.2. "Motivul de fapt" se precizează că:

1. Pentru operațiunile de simplificare societatea nu a aplicat corect taxarea inversă în sensul că a dedus dar nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

2. Vărsarea cu întârziere a TVA identificată suplimentar.

La punctul 2.1.3. "Temeiul de drept" se menționează ca fiind încălcate:

1. Prevederile art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la aplicarea măsurilor de simplificare;

1. Prevederile art.160 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la faptul că pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de TVA;

2. Prevederile art.120 alin.(2) și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, referitor la majorările și penalitățile de întârziere calculate pentru diferența suplimentară.

Raportul de inspecție fiscală, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... în data de 13.09.2011 a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../13.09.2011.

La Capitolul V „**Discuția finală cu contribuabilul**”, se menționează faptul că reprezentantul legal al societății contestatoare nu a formulat obiecțiuni asupra constatărilor fiscale.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei și actele normative în vigoare pe perioada supusă verificării și la data analizării contestației, se rețin următoarele:

1. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili în sarcina SC X SRL din comuna ..., prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../13.09.2011, impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriilor aferente în sumă de ... lei.

În fapt,

În urma inspecției fiscale efectuate la SC X SRL din comuna ..., organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2008 - 2010 următoarele sume suplimentare de plată:

- impozit pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de bunuri, deoarece nu au fost incluse în valoarea mijlocului fix la data achiziției;

- impozit pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de bunuri ce nu au legătură cu activitatea economică.

Petenta contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei precizând că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în considerare cheltuielile cu amortizarea fiscală aferentă mijloacelor fixe, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal, pe perioada verificată, deoarece aceste cheltuieli afectează bazele de impunere la calculul profitului impozabil, iar potrivit art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vederea ducerii la îndeplinire a atribuțiilor

inspecției fiscale, organul de control trebuie să procedeze la stabilirea corectă a bazei de impunere, pe întreaga perioadă verificată, pentru stabilirea diferențelor datorate în plus sau în minus.

În drept,

Referitor la amortizarea fiscală și cheltuielile cu amortizarea, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.21 alin.(3) lit.i)

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art.24.”

- la 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.*

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(...)

*(11) **Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:***

*a) **începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;**(...)*”

Având în vedere textele de lege menționate anterior, rezultă că cheltuielile aferente îmbunătățirii mijloacelor fixe, urmează a fi recuperate din punct de vedere fiscal pe seama amortizărilor ulterioare.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil suma de ... lei, însă acestea trebuiau să recalculeze cheltuielile cu amortizarea și să stabilească atât cheltuielile deductibile, cât și cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.../13.09.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../13.09.2011 **nu reiese că organele de inspecție fiscală au ținut cont de cheltuielile cu amortizarea deductibile la stabilirea bazei de impunere pentru calculul impozitului pe profit pentru perioada verificată.**

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../20.10.2011 organele de inspecție fiscală precizează că la data inspecției fiscale nu au luat în considerare cheltuielile cu amortizarea aferentă achizițiilor de materiale de construcții ce au majorat valoarea mijlocului fix, motiv pentru care se impune recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru întreaga perioadă verificată, propunându-se reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 2008 – 2010.

Pe cale de consecință, urmează a se aplica dispozițiile art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora, *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu prevederile pct.11.6 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că, *„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente” și a se desființa Decizia de impunere nr..../13.09.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr..../13.09.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei*, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală să **recalculeze impozitul pe profit ținând cont de cheltuiala cu amortizarea lunară, deductibilă la calculul profitului impozabil.**

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct.12.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011, care precizează:

„În situația când se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”

2. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili, printre altele, în sarcina SC X SRL din comuna ..., prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../13.09.2011, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei.

În fapt,

În urma verificării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări și jurnalul de vânzări, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL din comuna ..., pentru operațiunile de simplificare nu a aplicat corect taxarea inversă în sensul că a dedus dar nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală deoarece în deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal, în perioada verificată, este evidențiată taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă regimului de taxare inversă.

În drept,

Referitor la măsurile de simplificare, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.160 alin.(2) lit.b)

„Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

- livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare.”

- la art.160 alin.(3)

„Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin.(2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹.”

Din textele de lege menționate anterior rezultă că în cazul în care contribuabilul a achiziționat bunuri pentru care se aplică taxare inversă, acesta are obligația să evidențieze

taxa pe valoarea adăugată în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de petentă, rezultă că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții a fost corect înscrisă în deconturile de TVA înregistrate la organul fiscal în perioada la care se referă.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../20.10.2011 organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pentru suma de ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, urmează a se admite contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pentru suma de ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul” și **anularea mențiunilor referitoare la aceste sume din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../13.09.2011 și din Raportul de inspecție fiscală nr.../13.09.2011 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(3¹) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../13.09.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr.../13.09.2011, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC X SRL din comuna ..., un impozit pe profit în sumă de ... lei și obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, urmând ca în termen de 30 de zile de la comunicare, o altă echipă de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, să recalculeze impozitul pe profit, ținând seama de prevederile legale aplicabile în speță și de cele reținute în prezenta decizie.

2. Admiterea contestației formulate de **SC X SRL din comuna ...**, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și pentru suma de ... lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, cu anularea mențiunilor referitoare la aceste sume din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../13.09.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr.../13.09.2011 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Punctul 1 al deciziei de soluționare a contestației poate fi atacat în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia la Tribunal, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director executiv,