

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
***Direcția generală de soluționare a contestațiilor***

**DECIZIA nr. I 2007**  
***privind soluționarea contestației depuse de***  
***S.C. M S.R.L.***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice asupra contestației formulata de **S.C. M S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere din 16.03.2007 încheiata de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscala.

Contestatia are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adaugata de plata, majorari de intarziere aferente, penalitati de intarziere aferente, impozit pe profit, majorari de intarziere aferente, penalitati de intarziere aferente, impozit pe veniturile mocrointreprinderilor, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente.

Totodata, **S.C. M S.R.L.** contesta si Dispozitia din 16.03.2007 privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data luarii la cunostinta a deciziei de impunere, respectiv 30.03.2007, conform semnaturii aplicata pe adresa Directiei generale a finantelor publice, si de data inregistrarii contestatiei la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv 19.04.2007.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 207 si art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. M S.R.L. contesta partial decizia de impunere din 16.03.2007 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:**

Prin adresa din 28.05.2007, urmare solicitarilor Directiei generale a finantelor publice, S.C. M S.R.L. a precizat cuantumul sumelor contestate.

*Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor:*

a) In anul 2002, primul an de activitate economica a S.C. M S.R.L., aceasta a fost incadrata in categoria microintreprinderilor si conform Ordonantei Guvernului nr. 24/2001, a fost platitoare de impozit pe venit.

In decembrie 2001 societatea a semnat contractul de asociere in participatiune incheiat cu S.C T S.R.L., contract ce prevedea cultivarea in comun a cerealelor, precum si prestari de servicii. Contractul prevedea si aportul fiecărei parti la indeplinirea obiectivului economic.

S.C. M S.R.L. avea obligatia contractuala de a pune in slujba asocierii teren arabil, echipamente destinate lucrarilor agricole pentru aceasta suprafata, materii prime si materiale consumabile.

Societatea partenera participa cu logistica, management si finantare.

La incheierea anului financiar 2002, prin contract, S.C T S.R.L. urma sa transmita S.C. M S.R.L. un decont de venituri si cheltuieli al asocierii, aferent contractului de asociere in participatiune.

S.C. M S.R.L. avea obligatia de a depune bilantul financiar aferent anului 2002 pana la data de 28.02.2003. Situatiile financiare anuale la 31.12.2002 au fost depuse la data de 27.02.2003.

In prima decada a lunii martie 2003, S.C. T S.R.L. a transmis decontul de venituri si cheltuieli aferent anului 2002 (cu numar de iesire din 26.02.2003), astfel incat acest document in mod obiectiv nu mai putea sa constituie element de analiza pentru o realitate consfintita printr-un bilant, depus deja la organele fiscale la o data anterioara.

Prin urmare, pentru S.C. M S.R.L., realitatea economico – financiara a contractului de asociere in participatiune era consemnata

intr-un document justificativ intrat in posesia societatii in martie 2003 si doar din acest moment putea fi inregistrat in contabilitate.

Organele de inspectie fiscala incalca prevederile legale invocate, respectiv art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 opunand societatii un document care nu exista la data intocmirii bilantului. In aceasta situatie, S.C. M S.R.L. a asimilat transmiterea decontului asocierii dupa data depunerii bilantului ca o eroare si a tratat speta in conformitate cu art. 26 alin. (12) din Legea nr. 82/1991.

b) Luand in calcul si decontul aferent anului 2002, veniturile totale ale societatii au depasit cu mult plafonul de 100.000 euro, fapt pentru care a devenit platitoare de impozit pe profit conform art. 107 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Operand transferul decontului aferent anului 2002 din 2003 in exercitiul financiar 2002 asa cum au procedat organele de inspectie fiscala, societatea inregistreaza pierdere si prin urmare nu mai datoreaza impozit bugetului de stat.

Pierderea inregistrata in decontul de venituri si cheltuieli aferent asocierii pentru anul 2002, din punct de vedere economic, nu reprezinta pierdere ci cheltuieli cu infiintarea culturilor de toamna, ale caror venituri se regasesc in anul urmator, respectiv 2003, fapt ce a determinat societatea sa aprecieze ca inscrierea decontului in 2003 este mai aproape de realitatea economica decat inscrierea acestuia in anul 2002.

*Referitor la impozitul pe profit:*

**A.** In anul 2002, S.C. M S.R.L. a incheiat un contract de vanzare – cumparare pentru un pachet agricol cu Societatea "I" - S.A. si preia un altul prin novatie de la o alta societate.

Astfel, prin 2 contracte, S.C. M S.R.L. achizitioneaza doua pachete agricole cu plata in rate, pe 5 ani si care contin echipamente destinate lucrarilor agricole, materii prime pentru productie si consumabile.

In acelasi timp si corelat cu contractele mai sus mentionate, societatea incheie doua contracte de asociere in participatiune, unul preluat prin novatie de la o alta societate, iar celalalt cu S.C. T S.R.L.

Cu exceptia terenului arabil, aporturile S.C. M S.R.L. erau realizate prin achizitionarea celor doua pachete de la Societatea "I" - S.A.

Conform contractului contabilitatea asocierii era tinuta de S.C. T S.R.L.

Ratele scadente pentru plata pachetelor erau facturate S.C. M S.R.L., in calitate de societate cumparatoare, apoi copii ale acestora erau transmise asociatului S.C. T S.R.L. pentru a efectua plata din veniturile asocierii, conform art. 5 alin. (5) pct. 3 si alin. (5.3) din contractul de asociere in participatiune si art. 2 alin. (2.3) din contractul de vanzare – cumparare.

Asocierea a functionat in anii 2002 si 2003, timp in care S.C. M S.R.L. a avut posesia pachetelor agricole, utilajele fiind agricole, utilajele fiind exploatate corespunzator iar consumabilele folosite in beneficiul asocierii de catre asociatul S.C. T S.R.L.

Consecinta directa a asocierii au fost deconturile din anul 2002 si 2003 inregistrate in contabilitate, precum si facturile ratelor scadente pentru plata pachetelor achizitionate, de asemenea, inregistrate in contabilitate.

In toamna anului 2003, printr-o adresa si in baza Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 42/2003, Societatea "I " - S.A. reziliaza unilateral contractele de vanzare – cumparare a pachetelor agricole, iar AVAB Bucuresti, preia, fara documente, ceea ce a mai ramas din pachetele agricole.

Incepand cu 05.11.2003, raporturile comerciale dintre S.C. M S.R.L. si Societatea "I " - S.A. inceteaza si pe cale de consecinta si contractul de asociere in participatiune incheiat cu S.C. T S.R.L., astfel incat Societatea "I " - S.A. nu a mai emis nicio factura pentru ratele ramase de achitat.

Organele de inspectie fiscala au confundat notiunea de reziliere cu cea de rezolutiune. Rezilierea, conform DEX inseamna „desfacerea unor contracte in cazul in care una din obligatiile reciproce nu a fost executata, mentinandu-se acele efecte ale contractului care s-au produs pana la data desfacerii lui”.

Prin urmare, S.C. M S.R.L. nu avea ce sume sa regularizeze si nici pe ce baza sa o faca, decat incalcand art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicata, intrucat facturile respective confirma realitatea prezentei si utilizarii pachetelor agricole, reprezentand rate de plata si nu utilaje agricole, ele fiind aferente anilor 2002 si 2003, cand asocierea a functionat, producand cifra de afaceri inscrisa in contabilitate.

Operatiunea de achizitie a pachetelor agricole nu a ajuns la scadenta, dar nici facturi de rate ulterioare datei de reziliere a

contractului nu s-au mai emis. Prin rezilierea unui contract nu se golesc de continut economic efectele care s-au produs pana la data rezilierii, ci doar cele uletrioare desfacerii contractului, deoarece pe cale de consecinta, ar trebui ca nici cifra de afaceri realizata ca urmare a utilizarii pachetelor agricole timp de 2 ani sa nu aiba continut economic.

**B.** La pct. 6 din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala scot din evidentele contabile ale anului 2003 decontul de venituri si cheltuieli aferent anului 2002 si il transfera in anul 2002.

Desi organele de inspectie fiscala au procedat incorect, nerespectand prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicata, chiar si asa fiind, organele fiscale trebuiau sa transfere intreg decontul din anul 2003 in anul 2002 si nu doar veniturile.

Astfel a fost incalcat art. 26 alin. (7) din Legea nr. 82/1991, republicata. Daca ar fi transferat si cheltuielile si ar fi recalculat situatia financiara a anului 2002, acest an se incheia cu pierdere, iar aceasta trebuia preluata in anul 2003, in conformitate cu art. 18 alin. (4) din Legea nr. 82/1991, republicata.

**C.** Substantele R si G achizitionate de la S.C. A S.R.L. si de la S.C. S S.R.L., conform facturilor fiscale , sunt ierbicide totale si nu se administreaza la porumb ci numai pe miristi de paioase, dupa recoltarea acestora, pentru a distruge toate buruienile.

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata:*

**A.** In ceea ce priveste achizitionare substantelor R si G, conform facturilor fiscale anterior precizate, societatea aduce aceleasi argumente ca la capitolul referitor la impozitul pe profit, prezentat in cuprinsul acestei decizii la pct. C, mai sus mentionat.

**B.** Organele de inspectie fiscala au constatat facturile in negru ca fiind stornate, insa nu aduc nicio dovada in acest sens. Facturile in rosu invocate, au fost descoperite la controlul incrucisat efectuat la Societatea "I " - S.A., toate cele trei exemplare fiind in carnetul de facturi.

Aceste facturi nu contin semnatura si stampila emitentului si nici numele celui care le-a completat. Astfel, acestea nu indeplinesc calitatea de document justificativ, iar potrivit art. 6 alin. (1)

si alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata, neputand fi inregistrate in contabilitate.

Pentru a analiza speta in conformitate cu prevederile legale, organele fiscale trebuiau sa stabileasca si daca emitentul era indreptatit sa efectueze stornarea acestor facturi, ce reprezentau rate scadente ajunse la termen. Stornarea este o modalitate specifica in contabilitate de corectare a unor erori produse cu ocazia inregistrarilor cu caracter provizoriu, a restituirii marfurilor refuzate clientilor, etc., situatie in care Societatea "I" - S.A. nu se afla.

Mai mult, prin stornarea unor facturi de rate scadente emise in baza unui contract de vanzare – cumparare cu plata in rate, s-ar contesta insasi realitatea exploatarii timp de 2 ani a utilajelor, precum si consumarea in totalitate a semintelor, ierbicidelor, insecticidelor, pieselor de schimb, etc., continute in pachetele respective, fapt ce a condus direct si indirect la realizarea in totalitate pentru anii 2002 si 2003, a cifrei de afaceri a societatii.

In aceasta situatie, cifra de afaceri pe anii respectivi nu s-ar mai explica economic, intrucat societatea nu a avut in dotare si alte utilaje. Or, aceasta contravine prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata.

Avand in vedere cele de mai sus societatea solicita anularea facturilor in rosu descoperite la Societatea "I" - S.A., acestea fiind nule de drept, neintronind calitatea de document justificativ, obligarea Societatii "I" - S.A. a inregistrarii ca TVA colectata inscrisa in cele trei facturi stornate si acordarea S.C. M S.R.L. a dreptului de deducere a TVA pentru aceasta suma.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala din 16.03.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:**

*Referitor la impozitul pe profit:*

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.01.2003 – 31.12.2003.**

**A.** In baza Hotararii Guvernului nr. 686/1997 privind autorizarea Regiei Autonome a Îmbunatatirilor Funciare pentru achizitionarea unor pachete agricole, a Comitetului Interministerial de Garantii si Credite de Comert Exterior pentru aprobarea garantarii

creditului extern si a Ministerului Finantelor de a garanta creditul în numele statului, între Societatea "I " - S.A. si S.C M S.R.L au fost încheiate 2 contracte de vanzare – cumparare, care au avut ca obiect achizitionarea de la Societatea "I " - S.A. cu plata in rate a doua pachete agricole.

Conform prevederilor contractuale, plata utilajelor agricole si a instalatiilor pentru irigat din componenta pachetelor agricole, urma a se efectua in 10 rate, iar acestea treceau in proprietatea deplina a agricultorilor privati dupa achitarea in intregime a acestora.

Pana la data efectuării inspectiei fiscale, S.C M S.R.L a primit si inregistrat in contabilitate trei facturi fiscale, respectiv rate scadente la contractele mentionate anterior care au fost inregistrate in evidenta contabila in lunile iulie 2002 si august 2003.

In luna septembrie 2003, S.C M S.R.L storneaza din contul 2132.02 suma reprezentand valoarea totala a ratelor si o inregistreaza in contul 471 – “cheltuieli inregistrate in avans”, fara a avea anexata la nota contabila in cauza nicio explicatie referitoare la aceasta operatiune.

In luna august 2005 s-a procedat la trecerea acestei sume in contul 473 – “decontari din operatiuni in curs de clarificare”, de asemenea, fara a avea anexata la inregistrarea respectiva nicio explicatie.

Utilajele in cauza au fost ridicate de catre AVAB incepand din luna decembrie 2003, fara a i se lasa societatii niciun document justificativ.

La data inspectiei fiscale, S.C M S.R.L inregistra in contul 471.01 – “cheltuieli inregistrate in avans”, sold debitor si contul 473.03 – “decontari din operatii in curs de clarificare”, sold creditor, suma mai sus mentionata.

Avand in vedere cele de mai sus, Activitatea de inspectie fiscala a solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili informatii cu privire la modul de derulare a celor doua contracte mentionate anterior si modul de inregistrare in evidenta contabila a fenomenelor economice care au avut loc la Societatea "I " - S.A.

Printr-o adresa Directia generala de administrare a marilor contribuabili a comunicat Directiei generale a finantelor publice faptul ca in contabilitatea Societatii "I " - S.A. au fost inregistrate un numar de sase facturi fiscale in negru emise catre S.C M S.R.L.

Totodata, au fost emise un numar de sase facturi fiscale in rosu, facturi prin care se storneaza contravaloarea facturilor emise in negru dar care nu au fost transmise catre S.C M S.R.L, toate cele trei exemplare fiind descoperite urmare verificarii efectuate.

In jurnalele de vanzari intocmite de catre Societatea "I " - S.A. in lunile iunie 2002, iulie 2002, decembrie 2002 si septembrie 2003 se regasesc inscrise atat facturile fiscale in negru cat si cele stornate ( in rosu).

Concluzionand cele prezentate mai sus, au rezultat urmatoarele constatari:

- Nu s-au mai derulat contractele de vanzare – cumparare, acestea fiind reziliate in conformitate cu prevederile art. 7 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 42/2003;
- Nu a avut loc transferal dreptului de proprietate asupra utilajelor si instalatiilor in cauza, acestea fiind ridicate de la S.C M S.R.L incepand cu luna noiembrie 2003, fara a mai fi ulterior livrate;
- Agentul economic nu a achitat Societatii "I " - S.A. nicio suma in contul datoriei, prevazuta in cele doua contracte de vanzare – cumparare;
- Agentul economic nu a procedat la regularizarea sumelor inregistrate in contul 471 – “cheltuieli inregistrate in avans” si in contul 473 – “decontari din operatiuni in curs de clarificare”, desi contractele au fost reziliate de catre Societatea "I" - S.A. in baza prevederilor ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 42/2003;
- Operatiunea de achizitie a celor doua pachete agricole nu s-a mai derulat, fiind deci o operatiune fara continut economic, astfel ca la data inspectiei fiscale contabilitatea S.C M S.R.L nu reflecta realitatea economica, contrar prevederilor art. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata.

In consecinta, potrivit art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, organele de inspectie au procedat la recalcularea adecvata a profitului contabil, profitului impozabil si impozitului pe profit pentru aceste operatiuni care au avut ca scop diminuarea obligatiilor fiscale, prin neluarea in considerare in luna august 2003 a cheltuielilor cu dobanzile aferente contractelor reziliate, cheltuieli care nu se incadreaza in prevederile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 .

**B.** In luna decembrie 2003, S.C M S.R.L a inregistrat in evidenta contabila decontul de venituri si cheltuieli aferent anului



2002 transmis de catre S.C. T S.R.L. in baza contractului de asociere in participatiune incheiat intre aceste societati.

Acest decont a fost inregistrat in contabilitate de catre S.C M S.R.L in luna decembrie 2003.

La intocmirea declaratiei anuale privind impozitul pe profit, societatea trebuia sa excluda din totalul veniturilor si totalul cheltuielilor aceste valori, avand in vedere faptul ca nu sunt aferente exercitiului in curs, ci anului 2002, an in care societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor si nu de impozit pe profit.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea veniturilor de exploatare si deasemenea, a cheltuielilor de exploatare , in luna decembrie 2003, conform prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991, pct. 2.2, pct. 2.3 si pct. 2.5 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/2002, precum si prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 si pct. 7.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002.

**C.** In luna mai 2003, S.C M S.R.L a inregistrat in contabilitate factura fiscala emisa de S.C. A S.R.L. si factura fiscala emisa de S.C. S S.R.L., reprezentand ingrasaminte si ierbicide achizitionate pentru culturile de porumb.

Din verificarea documentelor justificative, s-a constatat ca S.C M S.R.L nu a obtinut nicio cantitate de porumb motivand ca aceasta s-a calamitat, fara a prezenta niciun document justificativ din care sa rezulte aceasta situatie si nici ca aceste culturi au fost asigurate, beneficiind de despagubiri din partea institutiilor abilitate.

Potrivit suprafetei utilizata pentru cultura porumbului, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuiala nedeductibila .

*Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor:*

Perioada supusa inspectiei fiscale: **trimestrul IV 2002.**

In anul 2002 societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, intrand sub incidenta Ordonantei Guvernului nr. 24/2001.

Asa cum s-a prezentat anterior, in luna decembrie 2003 S.C M S.R.L a inregistrat in evidenta contabila venituri in baza decontului de venituri si cheltuieli aferent anului 2002, transmis de catre S.C. T S.R.L., conform contractului de asociere in participatiune incheiat intre aceste societati.

S.C M S.R.L nu trebuia sa influenteze exercitiul fiscal 2003 cu aceste venituri, ci perioada fiscala careia ii apartin, respective anul 2002, in conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 24/2001, art. 6 din Legea nr. 82/1991 si pct. 2.3 si pct. 2.4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/2003.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare aferenta trim. IV 2002, stabilind suplimentar pentru trim. IV 2002 impozit pe veniturile microintreprinderilor, potrivit art. 5 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001.

Pentru diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala a procedat la calcularea majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere.

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila:*

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.11.2002 – 31.12.2005.**

**A.** In luna mai 2003, S.C M S.R.L a inregistrat in contabilitate factura fiscala emisa de S.C. A S.R.L. si factura fiscala emisa de S.C. S S.R.L., reprezentand ingrasaminte si ierbicide pentru culturile de porumb.

Din verificarea documentelor justificative, s-a constatat ca S.C M S.R.L nu a obtinut nicio cantitate de porumb motivand ca aceasta s-a calamitat, fara a prezenta niciun document justificativ din care sa rezulte aceasta situatie si nici ca aceste culturi au fost asigurate, beneficiind de despagubiri din partea institutiilor abilitate.

In consecinta, organele de inspectie fiscala nu au acordat S.C M S.R.L dreptul de deducere a TVA potrivit art. 9 alin. (7) lit. f din Legea nr. 414/2002.

**B.** In lunile iulie 2002 si august 2003, S.C M S.R.L a primit de la Societatea "I " - S.A., asa cum s-a prezentat la capitolul privind impozitul pe profit, trei facturi fiscale, reprezentand rate scadente la 2 contracte.

Taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata de S.C M S.R.L in evidenta contabila in contul 4426 – “taxa pe valoarea adaugata deductibila”.

Societatea "I " - S.A., a stornat cele trei facturi mai sus mentionate cu alte trei facturi. Aceste facturi nu au fost transmise

societatii, astfel ca aceasta nu inregistreaza TVA colectata in relatia cu S.C M S.R.L.

Potrivit art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, TVA este deductibila la beneficiar, in speta S.C M S.R.L, in momentul in care este exigibila la furnizor, in speta Societatea "I " - S.A.

Urmare controlului efectuat de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili s-a constatat ca la furnizorul Societatea "I " - S.A., TVA colectata initial a fost ulterior stornata, in acest fel fiind exigibila in lunile iulie 2002 si august 2003.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Bunurile in cauza, initial livrate de catre Societatea "I " - S.A., in baza contractelor de vanzare – cumparare, au fost ulterior ridicate si nu mai exista posibilitatea sa fie livrate ulterior S.C M S.R.L.

Facturile in cauza nu au fost achitate la termenele scadente nici de catre cel care avea obligatia potrivit procurii speciale, respectiv S.C. T S.A. si nici de catre S.C M S.R.L.

Avand in vedere ca facturile au fost stornate, nu a mai intervenit exigibilitatea la S.C M S.R.L. a TVA, astfel incat potrivit art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 aceasta taxa pe valoarea adaugata nu este deductibila.

**III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:**

1) Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are obligatia calcularii si virarii la bugetul de stat a impozitului pe venitul microintreprinderilor pentru veniturile transmise de S.C T S.R.L. in anul 2003 in baza decontului de venituri si cheltuieli, in conditiile in care acest decont este aferent anului 2002, iar S.C M S.R.L. a procedat la inregistrarea acestuia in evidenta

contabila in luna decembrie 2003, data la care era platitoare de impozit pe profit.

**In fapt**, in anul 2002 S.C M S.R.L. a fost platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor.

Intrucat la data de 31.12.2002 S.C M S.R.L. nu a mai indeplinit cumulativ conditiile prevazute de art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001 realizand venituri de peste 100.000 euro, in anul fiscal 2003 a devenit platitoare de impozit pe profit.

In luna decembrie 2003 S.C M S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila venituri in baza decontului de venituri si cheltuieli aferent anului 2002, transmis de catre S.C T S.R.L. in temeiul contractului de asociere in participatiune incheiat intre aceste societati

**In drept**, potrivit art. 5 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, *“impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru microîntreprinderi.”*

Se retine ca desi S.C M S.R.L. era platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor, aceasta nu a inregistrat in anul 2002 veniturile transmise de S.C T S.R.L. in baza decontului de venituri si cheltuieli aferent anului 2002 si nu a calculat si virat impozit pe venitul microintreprinderilor aferent acestor venituri, pe considerentul ca decontul mai sus mentionat a fost transmis in luna martie 2003, dupa depunerea situatiilor financiare pe anul 2002, astfel ca numai la aceasta data putea fi inregistrat in contabilitate.

Societatea a influentat cu veniturile si cheltuielile inscrise in acest decont exercitiul fiscal 2003, cand era platitoare de impozit pe profit, pe considerentul ca transmiterea decontului de venituri si cheltuieli dupa data depunerii bilantului, ca o eroare tratata in conformitate cu prevederile art. 26 alin. (12) din Legea nr. 82/1991, republicata, care precizeaza ca *„eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea situațiilor financiare anuale, vor fi corectate în anul în care acestea se constată, potrivit reglementărilor contabile date în aplicarea legii”* si ale pct. 6.9 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele

europene care precizeaza ca *“erorile contabile pot să apară ca urmare a unui calcul greșit, al aplicării greșite a metodelor contabile, al interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor.*

*Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuată pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectată credibilitatea situațiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat.”*

**Se retine ca prevederile legale invocate de societate se refera la posibilitatea corectarii unei erori contabile aferente perioadelor anterioare pe seama rezultatului contabil, respectiv a profitului sau pierderii contabile, din perioada curenta, nemaifiind posibila modificarea situatiilor financiare anuale deja depuse, aceste prevederi legale nefiind aplicabile in cazul rezultatului fiscal, respectiv a profitului impozabil sau pierderii fiscale.**

Potrivit pct. 23 din Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, in vigoare pana la data de 01.01.2003, *“pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute trebuie respectate, cu bună-credință, regulile privind evaluarea patrimoniului și celelalte norme și principii contabile, cum sunt:*

*[...]*

*d) principiul independenței exercițiului financiar, care presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă;*

*[...].”*

Totodata, pct. 2.5 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, in vigoare pe perioada 25.04.2002 – 17.11.2005, la sectiunea 2 – “principii contabile”, precizeaza:

*“Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”.*

Avand in vedere principiul independentei exercitiului, intrucat decontul de venituri si cheltuieli transmis de S.C T S.R.L. este aferent anului 2002, S.C M S.R.L nu trebuia sa influenteze exercitiul financiar 2003 cu veniturile inscrise in acest decont, ci perioada fiscala careia ii apartin aceste venituri, respectiv anul 2002, an in care contestatoarea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Astfel, avand in vedere ca potrivit pct. 7.4 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza ca *“veniturile ori cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparține. În cazul în care contribuabilul sau organele fiscale constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis sau a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. [...]”*, S.C M S.R.L, avea obligatia ca in luna in care a primit decontul de venituri si cheltuieli sa depuna declaratie rectificativa din proprie initiativa pentru trim. IV 2002 la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, in conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finantelor nr. 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, care la pct. B precizeaza:

*“Procedura întocmirii și depunerii declarației rectificative*

*1. Declarațiile de impozite și taxe pot fi corectate de către plătitori, din proprie inițiativă, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent”*, si prevederile pct. 6 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 914/2003 privind modificarea și completarea reglementărilor referitoare la completarea și depunerea declarației rectificative, care precizeaza:

*“Declarația rectificativă poate fi depusă ori de câte ori plătitorul constată erori în declarația inițială, în interiorul perioadei de prescripție.”*

Avand in vedere cele retinute anterior, intrucat S.C M S.R.L avea obligatia sa influenteze exercitiul fiscal 2002 cu veniturile inscrise in decontul de venituri si cheltuieli aferent anului 2002, si nu exercitiul fiscal 2003, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venitul microintreprinderilor,

fapt pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C M S.R.L va fi respinsa ca neintemeiata.

Se retine ca diferenta dintre veniturile inscrise in decontul de venituri si cheltuieli si veniturile asupra carora organele de inspectie fiscala au aplicat procentul de 1.5% pentru a stabili impozitul pe venitul microintreprinderilor reprezinta veniturile din productia stocata, asa cum rezulta din decontul mai sus mentionat, anexat la dosarul cauzei la pagina 36, venituri asupra cărora nu se aplică cota de 1,5%, potrivit pct. 12 din Ordinul ministrului finantelor nr. 1880/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității la microîntreprinderi care precizeaza:

*“Veniturile trimestriale asupra cărora se aplică cota de 1,5% conform art. 5 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 24/2001 sunt cele evidențiate în creditul conturilor din clasa a 7-a "Conturi de venituri", cu excepția celor înregistrate în conturile 711 "Venituri din producția stocată", 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" și 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", deoarece acestea nu reprezintă venituri efective, ci au rolul de echilibrare a unor cheltuieli efectuate.”*

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca prin luarea in calcul in anul 2002 a decontului de venituri si cheltuieli transmis de S.C T S.R.L., veniturile totale ale S.C M S.R.L depasesc plafonul de 100.000 euro, astfel ca aceasta devine platitoare de impozit pe profit conform prevederilor art. 107 din Codul fiscal, caz in care inregistreaza pierdere si nu mai datoreaza impozit pe profit, se retine:

La data de 31.12.2002, S.C M S.R.L a inregistrat venituri ce depasesc plafonul de 100.000 euro, astfel ca la sfarsitul anului 2002 societatea nu mai indeplinea cumulativ conditiile prevazute de art. 1 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 24/2001 pentru a plati impozit pe venitul microintreprinderilor, fapt pentru care incepand cu data de 01.01.2003 avea obligatia de a plati impozit pe profit.

In consecinta, majorarea de catre organele fiscale a veniturilor aferente trim. IV 2002 nu influenteaza calitatea de platitor de impozit pe venitul microintreprinderilor a S.C M S.R.L pentru anul 2002 si nici calitatea de platitor de impozit pe profit incepand cu anul 2003.

Referitor la invocarea prevederilor art. 107<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează ca *“prin excepție de la prevederile art. 109 alin. (2) și (3), dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 50% inclusiv, aceasta va plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal, fără posibilitatea de a mai beneficia pentru perioada următoare de prevederile prezentului titlu. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre limitele prevăzute în acest articol, fără a se datora majorări de întârziere. La determinarea impozitului pe profit datorat se scad plățile reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor efectuate în cursul anului fiscal”*, se reține ca aceste prevederi legale sunt aplicabile începând cu data de 01.01.2007 conform art. 5 alin. (1) din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“Prevederile art. 1 se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”*

În speta, având în vedere perioada supusă inspecției fiscale, respectiv trimestrul IV 2002, sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, potrivit cărora *“în cazul în care în cursul anului fiscal una dintre condițiile impuse nu mai este îndeplinită, contribuabilul are obligația de a păstra pentru anul fiscal respectiv regimul de impozitare stabilit de prezenta ordonanță, fără posibilitatea de a reveni din anul următor la acest mod de impunere, chiar dacă ulterior îndeplinește condițiile menționate la alin. (2) al art. 1.”*

**2)** Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește impozitul pe venitul microîntreprinderilor a fost respinsă ca neîntemeiată contestația S.C. M. S.R.L., aceasta se va respinge și pentru suma cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere, reprezentând măsura



accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor.

**3) Referitor la impozitul pe profit , majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente:**

Se retine faptul ca suma reprezentand impozit pe profit a fost influentata de diminuarea, in luna decembrie 2003 a veniturilor de exploatare si a cheltuielilor de exploatare, inscrise in decontul de venituri si cheltuieli aferent anului 2002, neacordarii deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si a cheltuielilor cu contravaloarea substantelor G si R, precum si a altor deficiente necontestate de societate.

In ceea ce priveste cheltuielie reprezentand contravaloarea substantelor G si R, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2003, respectiv daca au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

**In fapt**, cu factura emisa de SC A SRL si factura emisa de SC S SRL, S.C. M S.R.L. s-a aprovizionat cu “R”, respectiv cu “G”.

Societatea a inregistrat in evidentele contabile facturile mai sus mentionate si a dedus cheltuielile la calculul profitului impozabil aferent anului 2003.

Pe considerentul ca substantele mai sus mentionate au fost achizitionate pentru culturile de porumb, iar societatea nu a obtinut nicio cantitate de porumb in anul agricol 2002 - 2003, organele de inspectie fiscala au diminuat cheltuielile deductibile inregistrate de societate, cu suma stabilita proportional cu ponderea suprafetei de porumb in totalul suprafetei cultivate.

**In drept**, potrivit art. 9 alin (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, *“la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”*, iar

potrivit pct. 9.1 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”*

S.C. M S.R.L. a inregistrat in evidentele contabile si a dedus la calculul profitului impozabil suma reprezentand contravaloarea substantelor “R” si “G” cu care societatea s-a aprovizionat in luna mai 2003.

Intrucat prin raportul de inspectie fiscala din 16.03.2007 organele de inspectie fiscala au constatat ca substantele mai sus mentionate reprezinta ingrasaminte si ierbicide achizitionate pentru culturile de porumb, nerealizate de societate, iar prin contestatia formulata S.C. M S.R.L. sustine ca substantele in cauza reprezinta ierbicide totale care nu se administreaza la porumb ci numai pe miristi de paioase, dupa recoltarea acestora, pentru a distruge toate buruienile, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat contestatoarei sa transmita Directiei generale a finantelor publice documente din care sa rezulte cele sustinute, pentru ca organele de inspectie fiscala sa-si exprime punctul de vedere fata de acestea, potrivit art. 183 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Totodata, avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala si sustinerile contestatoarei s-a solicitat organelor de inspectie fiscala sa precizeze daca achizitiile mai sus mentionate reprezinta atat ingrasaminte cat si ierbicide.

Urmare acestor solicitari, Directia generala a finantelor publice– Activitatea de inspectie fiscala a comunicat faptul ca S.C. M S.R.L. a prezentat bonurile de consum din 15.08.2003, pentru ierbicidele G si R, acestea fiind certificate pentru conformitate cu originalul prin semnatura si stampila societatii, fara alte probe din care sa rezulte ca ierbicidele in cauza sunt utilizate numai pe miristi de paioase.

Avand in vedere documentele depuse de S.C. M S.R.L. la Directia generala a finantelor publice, respectiv bonurile de consum mai sus mentionate, prin care s-a prezentat o alta situatie decat cea constatata la momentul intocmirii raportului de inspectie fiscala din 16.03.2007, in temeiul prevederilor pct. 9.9 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, organele de

inspectie fiscala au procedat la efectuarea unei cercetari la fata locului, incheindu-se procesul verbal din 10.07.2007.

Prin acest proces verbal, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit registrului jurnal general aferent lunii mai 2003, valoarea facturilor cu care s-au achizitionat ierbicidele G si R a fost inregistrata initial in contul 3028 – “alte materiale consumabile”, la pozitiile nr. 282 – 283, respectiv 397 – 398 din jurnal.

Concomitent cu nota contabila nr. 5 a fost inregistrat consumul acestor materiale, fiind efectuat articolul contabil 6028 – “cheltuieli cu materiale consumabile” = 3028 “alte materiale consumabile” cu valoarea totala a acestor ierbicide, operatiune care se regaseste in registrul jurnal la pozitia 403.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca bonurile de consum au fost intocmite in luna august 2003, existand astfel o neconcordanta intre momentul inregistrarii cheltuielilor cu contravaloarea acestor ierbicide, mai 2003 si data emiterii documentelor primare justificative pentru darea in consum a acestora, august 2003.

Asa cum s-a retinut anterior, cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.

Din analiza raportului de inspectie fiscala din 16.03.2007 se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca substantele G si R au fost achizitionate in vederea utilizarii pentru culturile de porumb ce nu au fost obtinute de societate in anul agricol 2002 – 2003.

Potrivit adresei din 11.07.2007 organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea s-a aprovizionat cu ierbicide totale pentru combaterea buruienilor, respectiv G si R si care “pot fi utilizate la cultura de porumb, inaintea de insamantarea acestei culturi sau dupa calamitarea acesteia, in speta la pregatirea suprafetei de teren pentru insamantarea unei culturi”.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca din constatarile organelor de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili daca achizitiile de G si R au fost aferente venituri impozabile.

Afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia substantele in cauza "pot fi utilizate la cultura de porumb", nu este sustinuta cu documente din care sa rezulte ca aceste substante au fost utilizate pentru culturile de porumb.

Substantele in cauza puteau fi utilizate si pentru alte culturi avand in vedere ca reprezinta substante chimice care distrug buruienile daunatoare agriculturii.

Faptul ca exista neconcordanța între data înregistrării cheltuielilor în cauza (mai 2003) și data emiterii documentelor pentru darea în consum a acestora (august 2003) nu are relevanța din punct de vedere al deductibilității acestor cheltuieli întrucât pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil, trebuie să fie aferentă veniturilor impozabile, conform actelor normative anterior precizate și să fie consemnată într-un document care trebuie să îndeplinească condițiile de document justificativ, potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Se reține că achizițiile de G și R au fost consemnate facturi în baza cărora S.C. M S.R.L. a înregistrat în evidențele contabile aceste cheltuielile.

Mai mult, se reține că potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 425/1998 privind registrele și formularele financiar-contabile\*), bonul de consum servește ca:

- “- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;*
- document justificativ de scădere din gestiune;*
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate.”*

Referitor la precizarea organelor de inspectie fiscala conform careia pe bonul de consum a fost înscrisă mențiunea “miristi grau”, iar în anul agricol 2002 – 2003 societatea nu a obținut o astfel de cultură ci numai cultura de orz și orzoaica, se reține că aceasta poate fi o eroare de completare a formularului întrucât atata timp cât a fost dată spre consum această substanță putea fi folosită pentru alte culturi, având în vedere că din constatările organelor de inspectie fiscala nu rezultă că pentru această substanță a fost întocmită o dispoziție de restituire la magazie.

In consecinta, avand in vedere ca din constatarile organelor de inspectie fiscala si documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili daca substantele G si R au fost achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile, faptul ca societatea nu contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere din 16.03.2007, precum si faptul ca din raportul de inspectie fiscala intocmit la data de 16.03.2007 si din anexele la acesta nu se poate determina influenta acestor cheltuieli asupra impozitului pe profit datorat de societate in anul 2003, precum si majorarile de intarziere aferente, acestea fiind calculate cumulat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2003 – 31.12.2005, si ca urmare a mai multor deficiente constatate de organele de inspectie fiscala, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere din 16.03.2007, referitoare la impozit pe profit , majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie.

4) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. M S.R.L. are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de Societatea "I " - S.A. reprezentand rate scadente in baza a 2 contracte de vanzare - cumparare, in conditiile in care aceste contracte au fost reziliate si facturile stornate

**In fapt**, in baza Hotararii Guvernului nr. 686/1997 privind autorizarea Regiei Autonome a Îmbunatatirilor Funciare pentru achizitionarea unor pachete agricole, a Comitetului Interministerial de Garantii si Credite de Comert Exterior pentru aprobarea garantarii creditului extern si a Ministerului Finanelor de a garanta creditul în numele statului, au fost incheiate intre Societatea "I " - S.A., in calitate de vanzator si S.C. M S.R.L., in calitate de cumparator, contractele de vanzare - cumparare care au avut ca obiect achizitionarea de la Societatea "I " - S.A., cu plata in rate, a doua pachete agricole.

Potrivit contractelor mai sus mentionate proprietatea asupra pachetelor agricole se transfera de la vanzator la cumparator numai dupa achitarea integrala a acestora, respectiv la data achitarii ultimei rate din cele zece prevazute.

- In lunile iulie 2002 si august 2003, S.C. M S.R.L. a primit de la Societatea "I " - S.A. trei facturi fiscale reprezentand rate scadente conform contractelor mai sus mentionate.

Taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile mai sus mentionate a fost inregistrata de S.C. M S.R.L. in evidenta contabila in contul 4426 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila".

**La data efectuării inspecției fiscale valoarea facturată a utilajelor, exclusiv taxa pe valoarea adaugata era inregistrata in contabilitate in contul 473 - "decontari din operatii in curs de clarificare".**

Contractele au fost reziliate de catre Societatea "I " - S.A. potrivit Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 42/2003 privind preluarea de catre Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare a creantei statului provenite din executarea garantiei emise pentru imprumutul extern acordat Societatii "I " - S.A.

Utilajele inscrise in facturile anterior precizate au fost ridicate de catre Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare incepand cu luna decembrie 2003.

Urmare inspecției fiscale efectuata la Societatea "I " - S.A. de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili cu privire la modul de derulare a celor doua contracte, s-a constatat ca aceasta societate a stornat cele trei facturi anterior mentionate, prin emiterea in rosu a trei facturi.

**In drept**, art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, precizeaza ca *"persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;*

*[...]", iar potrivit art. 22 alin. (5) din același act normativ, "taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (4) pe care o persoana impozabila are dreptul sa o deduca este:*

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si*

*pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de catre o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata;*

*[...]*".

Se retine ca potrivit art. 3 alin. (1) din actul normativ mai sus mentionat, *"prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora."*

S.C. M S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor scadente, facturate de Societatea "I" - S.A. in baza contractelor de vanzare - cumparare care au avut ca obiect achizitionarea de la aceasta societate, cu plata in rate, a doua pachete agricole.

Aceste contracte au fost reziliate de catre Societatea "I " - S.A. in baza prevederilor art. 7 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 42/2003 privind preluarea de către Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare a creanței statului provenite din executarea garanției emise pentru împrumutul extern acordat Societății "Î " - S.A.

Potrivit art. 4 din contractele de vanzare – cumparare, *"partile sunt de acord ca proprietatea asupra pachetelor agricole se transfera de la vanzator la cumparator numai dupa achitarea integrala a acestora, respectiv la data achitarii ultimei rate datorate potrivit art. 2.2"*, iar potrivit acestui articol, contravaloarea utilajelor va fi achitata in zece rate semestriale.

Avand in vedere ca potrivit acestor prevederi contractuale, proprietatea asupra pachetelor agricole se transfera de la vanzator la cumparator numai dupa achitarea integrala a acestora, respectiv la data achitarii ultimei rate din cele zece prevazute in contracte, precum si faptul ca bunurile inscrise in facturile in cauza au fost ridicate de catre Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare, rezulta ca nu a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor in cauza, intrucat potrivit art. 3 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 *"prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora."*

Astfel, nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 22 alin. (5) din Legea nr. 345/2002, anterior precizate, intrucat taxa pe

valoarea adaugata pe care o persoana impozabila are dreptul sa o deduca este taxa datorata sau achitata, aferinta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, de catre o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Ori, in situatia de fata, bunurile nu mai urmeaza a fi livrate contestatoarei, fiind ridicate de catre AVAB, iar contractele de vanzare – cumparare reziliate.

Mai mult, asa cum rezulta din dosarul cauzei facturile in cauza, reprezentand rate scadente, nu au fost achitate de contestatoare societatii emitente.

Totodata, se retine ca la datele de 31.07.2002 si de 29.08.2003, societatea furnizoare, respectiv Societatea "I " - S.A., a stornat facturile fiscale in baza carora S.C. M S.R.L. a dedus TVA.

Potrivit art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 *“dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”*, iar potrivit pct. 59 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată potrivit carora *“taxa pe valoarea adăugată este deductibilă la beneficiari în momentul în care aceasta este exigibilă la furnizori și/sau prestatori, cu excepțiile prevăzute la art. 22 alin. (2) din lege”*.

Astfel, taxa pe valoarea adaugata este deductibila la beneficiar, in speta S.C. M S.R.L., in momentul in care este exigibila la furnizor, in speta Societatea "I " - S.A.

Se retine ca taxa pe valoarea adaugata colectata initial de Societatea "I " - S.A prin emiterea facturilor a fost ulterior stornata, nefiind astfel exigibila in lunile iulie 2002 si august 2003 si prin urmare pentru TVA S.C. M S.R.L. nu are drept de deducere.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor contracte, Directia generala impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza obligativitatea regularizarii TVA atat in evidenta Societatii "I" - S.A cat si in evidenta S.C. M S.R.L ca urmare a obligatiei rezilierii contractelor, potrivit art. 7 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 42/2003 privind preluarea de către Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare a creanței statului provenite din executarea garanției emise pentru împrumutul extern acordat Societății "Î" - S.A.



Avand in vedere cele de mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia S.C. M S.R.L va fi respinsa ca neintemeiata.

Referitor la argumentul contestatoarei cu privire la faptul ca "organele fiscale au confundat notiunea de reziliere cu cea de rezolutiune", acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat chiar daca intre rezolutiune si reziliere exista diferente in privinta efectelor pe care le produc asupra contractelor, in speta de fata acestea sunt irelevante intrucat rezilierea s-a produs prin efectul legii. Mai mult, partile s-au repus singure in situatia anterioara incheierii contractelor, prin stornarea facturilor in cauza de catre Societatea "Î" - S.A.

Astfel, din punct de vedere al deducerii TVA, nefiind indeplinite conditiile referitoare la transferal proprietatii si la exigibilitatea , asa cum s-a retinut anterior, societatea contestatoarea in mod eronat a dedus TVA inscrisa in facturile in cauza.

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca facturile fiscale de stornare a facturilor in baza carora S.C. M S.R.L. a dedus TVA, nu indeplinesc calitatea de document justificativ si potrivit art. 6 alin. (1) si alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, nu pot fi inregistrate in contabilitate se retine, ca in speta in cauza nu s-a acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ca urmare a faptului ca aceasta TVA pentru ratele scadente este aferenta unor bunuril care nu i-au fost livrate, si care nu mai urmeaza a fi livrate ca urmare a rezilierii contractelor de vanzare – cumparare, operatiunea fiind fara continut economic, nefiind indeplinite conditiile prevazute la art. 24 alin. (5) din Legea nr. 345/2002. In consecinta, in speta in cauza nu sunt incidente prevederile legale invocate de contestatoare.

5) Referitor la sume reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere, aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata a fost respinsa ca neintemeiata contestatia **S.C M S.R.L**, aceasta se va respinge si pentru suma cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de

intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***".

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata.

6) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 16.03.2007**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

**In fapt**, prin Dispozitia din 16.03.2007 organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina S.C. M S.R.L inregistrarea in evidenta contabila debitele stabilite suplimentar prin raportul de inspectie fiscala reprezentand impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata, precum si accesorii aferente calculate de organul de inspectie fiscala, comunicate societatii prin decizia de impunere din 16.03.2007.

**In drept**, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze "***contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...].***"

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

***"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a***

**îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**

Intrucat măsurile stabilite în sarcina S.C. M S.R.L prin Dispoziția din 16.03.2007 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, care precizează:

***“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”*** coroborat cu pct. 5.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 conform căruia, *“alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 5 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, pct. 23 din Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, art. 9 alin (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 9.1 din Hotărârea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art. 3 alin. (1), art. 22 alin. (4) și alin. (5) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată art. 209 și art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

**1)** Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **S.C. M S.R.L** referitoare la sume reprezentand impozit pe venitul microintreprinderilor, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

**2)** Desfiintarea deciziei de impunere din 16.03.2007 referitoare la sume reprezentând impozit pe profit, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

**3)** Transmiterea contestatiei formulata de **S.C. M S.R.L** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 16.03.2007, Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala spre competenta solutionare.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.**