

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 524 din 14.12.2010** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC**, cu sediul in ....., sector z, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../2010, inregistrata sub nr. ....../2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector z cu privire la contestatia ABC nr. .../2010, inregistrata la registratura A.N.A.F. sub nr. ....../2010.

Obiectul contestatiei, astfel cum a fost precizat si cuantificat prin adresa nr. ....../2010, inregistrata la registratura directiei teritoriale sub nr. ....../2010 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy si comunicata sub semnatura in data de .....

ABC contesta suma de **S lei** reprezentand:

- VD lei taxa pe valoarea adaugata;
- VM lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- PD lei impozit pe profit;
- PM lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector z au efectuat inspectia generala la ABC, pentru perioada 01.01.2005-30.06.2009, mai putin pentru impozitul pe profit pentru care inspectia a cuprins perioada 01.01.2005-31.12.2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in quantum total de T lei.

**II.** Prin contestatia formulata ABC solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru suma de S lei, aratand urmatoarele:

Sumele de VD1 lei TVA si PD1 lei impozit pe profit reprezinta obligatii de plata stabilite corect la buget in urma controlului ANAF, dar achitate anterior acestui control in baza procesului-verbal nr. ....../06.11.2009 incheiat in urma controlului Garzii Financiare si Politiei.

Facturile pentru care au fost stabilite aceste obligatii au facut obiectul unui alt control, in urma caruia s-au intocmit mai multe expertize si nu este corect sa se plateasca de doua ori aceeaasi suma.

Pentru TVA in suma de VD2 lei si cheltuiala aferenta exista dovada incheierii contractului nr. ..../2006 cu ZA, anexat in copie la dosarul cauzei.

Pentru TVA in suma VD3 lei si cheltuielile aferente lucrarilor de amenajare, dovada sediului din Calea Victoriei exista si este anexata in copie la dosar, dar nu a putut fi pusa la dispozitia controlului deoarece s-a regasit printre numeroasele documente distruse in urma incendiului produs in data de 30.12.2009 la acest sediu. Pentru acest spatiu a existat un contract de comodat incheiat cu LR neluat in considerare de echipa de inspectie fiscala si, ca atare, intreaga suma alocata amenajarii spatiului unde a functionat sediul secundar, arhiva societatii, magazine materiale si scule este deductibila in baza art. 19, art. 21 lit. l) si m) si art. 145 din Legea nr. 571/2003.

Pentru TVA in suma de VD4 lei si cheltuielile aferente din facturile in copie, ABC arata ca aceste facturi au fost regasite in timpul controlului in original, iar altele erau stampilate "conform cu originalul" si purtau mentiunea ca "inlocuieste factura originala", astfel ca erau indeplinite conditiile de la pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, dar din eroare echipa de inspectie fiscala nu le-a acceptat la deducere. Ulterior, prin adresa precizatoare nr. ..../....2010 societatea arata ca s-a reusit obtinerea de la furnizori a confirmarii "conform cu originalul" pentru facturile prezentate in copie in timpul controlului.

Toata documentatia aferenta a fost depusa de ABC in sustinerea cauzei cu adresa inregistrata sub nr. ..../2010, iar accesoriile aferente debitelor contestate au fost cuantificate prin anexele 1 si 2 la adresa nr. ..../2010.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare in cuantum total de T lei, din care:

- T1 lei varsaminte pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- T2 lei majorari de intarziere aferente varsamintelor pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- T3 lei taxa pe valoarea adaugata;
- T4 lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- T5 lei impozit pe profit;
- T6 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Din totalul sumelor stabilite de organele fiscale ABC contesta suma de S lei reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii aferente, cuantificate prin adresa nr. ..../2010.

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adugata in suma de VD1 lei si impozitul pe profit in suma de PD1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza debitele stabilite prin decizia de impunere emisa in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care procesul-verbal de evaluare a prejudiciului intocmit de comisarii Garzii Financiare nu constituie titlu de creanta fiscala, ci doar mijloc de proba in procesul penal, iar platile efectuate anterior emiterii deciziei in vederea acoperirii prejudiciului nu aveau la baza un titlu de creanta fiscala.*

**In fapt**, din decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy ce a stat la baza emiterii ei rezulta ca ABC si-a dedus TVA din facturi

de materii prime si materiale de constructii de la furnizorii SC F1 SRL Constanta, SC F2 SRL Alba Iulia, SC F3 SA Salaj, SC F4 SRL Calarasi si SC F5 SRL Galati.

Cu privire la achizitiile de la acesti furnizori, organele de inspectie fiscala au constatat ca in urma verificarilor efectuate de catre comisari din cadrul I.E.P.R. - Directia de Investigare a Fraudelor in vederea solutionarii dosarului de urmarire penala nr. ....P/2009 inregistrat la Parchetul de pe langa Judecatoria sectorului z privind pe administratorul ABC si de catre comisari ai Garzii Financiare - Comisariatul General au fost intocmite procesele-verbale din 12.10.2009 si din 06.11.2009, prin care s-a constatat ca **operatiunile nu sunt reale**, fiind evidentiata doar scriptic, iar facturile in care erau inregistrati furnizorii sus-mentionati au fost create cu ajutorul tehnicii de calcul de aceeaasi persoana.

In consecinta, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de VD5 lei aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu au fost si nici urmeaza a fi livrate sau prestate, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Codul fiscal. Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile din facturile emise de furnizorii in cauza constatate ca evidentiind operatiuni nereale, respectiv au majorat profitul impozabil cu suma de PI1 lei pentru anul 2007 si PI2 lei pentru anul 2008, ceea ce echivaleaza cu o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de PD5 lei, conform art. 21 alin. (4) lit. f) coroborat cu art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

**Prin contestatia formulata ABC nu contesta nedeductibilitatea TVA si a cheltuielilor aferente din facturile de la furnizorii anteriori precizati, constatarile organelor de inspectie fiscala fiind apreciate drept corecte**, ci invoca faptul ca a achitat deja VD1 lei TVA si PD1 lei impozit pe profit in contul prejudiciului stabilit de comisarii Garzii Financiare prin procesul-verbal nr. ..../06.11.2009.

**In drept**, potrivit art. 21, art. 24, art. 41, art. 82, art. 85, art. 86 si art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.**

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si quantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii [...]."

"Art. 24. - **Creantele fiscale se sting prin incasare**, compensare, executare silita, scutire, anulare, prescriptie si prin alte modalitati prevazute de lege".

"Art. 41. - In intelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale".

"Art. 82. - (2) In declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze quantumul obligatiei fiscale, daca acest lucru este prevazut de lege".

"Art. 85. - (1) **Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) **prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2)** si art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri".

"Art. 86. - (1) **Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.**

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Economiei si Finantelor prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului economiei si finantelor se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 82 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare, si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia.

(5) In situatia in care legea nu prevede obligatia de calculare a impozitului, declaratia fiscala este asimilata unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata".

"Art. 110. - (1) In sensul prezentului titlu, colectarea consta in exercitarea actiunilor care au ca scop stingerea creantelor fiscale.

(2) **Colectarea creantelor fiscale se face in temeiul unui titlu de creanta** sau al unui titlu executoriu, dupa caz.

(3) **Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala**, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii".

*Din dispozitiile legale antecitate reiese ca obligatiile fiscale de natura impozitelor, taxelor si contributiilor datorate de contribuabili se stabilesc de organul fiscal prin emiterea deciziei de impunere sau de insasi contribuabilul debitor pe baza propriei declaratiei fiscale asimilata cu decizia de impunere sub rezerva unei verificari ulterioare, iar colectarea acestor obligatii la bugetul general consolidat se face in temeiul titlului de creanta prin care se stabileste si se individualizeaza obligatiile fiscale in cauza.*

In acest sens, conform pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"**Titlul de creanta** este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) **decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;**
- b) declaratia fiscala, angajamentul de plata sau documentul intocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, in cazul in care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii;
- c) decizia prin care se stabileste si se individualizeaza suma de plata, pentru creantele fiscale accesorii, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, stabilite de organele competente;
- d) declaratia vamala pentru obligatiile de plata in vama;
- e) documentul prin care se stabileste si se individualizeaza datoria vamala, inclusiv accesorii, potrivit legii;
- f) procesul-verbal de constatare si sanctionare a contraventiei, intocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligatiile privind plata amenzilor contraventionale;
- g) **ordonanta procurorului, incheierea sau dispozitivul hotararii instantei judecatoresti ori un extras certificat intocmit in baza acestor acte in cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare si al altor creante fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanta judecatoreasca**".

*Rezulta ca stabilirea creantelor fiscale si colectarea lor la buget se realizeaza doar prin intermediul unor titluri de creanta, prin care se individualizeaza cuantumul obligatiilor fiscale datorate de contribuabili, iar **plata propriu-zisa a acestor obligatii reprezinta doar o modalitate, chiar daca principala, de stingere a acestor creante fiscale.***

Prin urmare, creantele fiscale trebuie mai intai individualizate in titluri de creanta pentru a fi inscrise in evidenta fiscala a contribuabilului, astfel incat platile efectuate de contribuabili sa stinga aceste obligatii. *Altminteri, in situatia in care obligatiile fiscale datorate nu au la baza titluri de creanta fiscala, contribuabilii care efectueaza plati in contul acestora pot solicita restituirea acestora, in temeiul art. 117 alin. (1) lit. a) Cod procedura fiscala care prevede ca se restituie, la cerere, debitorului sumele "platite fara existenta unui titlu de creanta".*

In speta, din evidenta fiscala a organului fiscal de administrare a societatii contestatoare rezulta ca *obligatiile fiscale reprezentand TVA si impozit pe profit generate de operatiunile comerciale nereale* rezultate din facturile furnizorilor SC F1 SRL Constanta, SC F2 SRL Alba Iulia, SC F3 SA Salaj, SC F4 SRL Calarasi si SC F5 SRL Galati, recunoscute ca datorate de insasi contestatoare, *au fost inregistrate pe baza deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy* ce face obiectul prezentei contestatii.

Din fisa sintetica totala deschisa de Administratia Finantelor Publice sector z pe numele ABC rezulta ca a fost inregistrat un singur titlu de creanta fiscala - decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy - , iar platile efectuate anterior de societate in data de .....2010 de VD1 lei in contul taxei pe valoarea adaugata si PD1 lei impozit pe profit sunt folosite pentru stingerea datoriilor societatii in contul acestor impozite, in conformitate cu ordinea de stingere prevazuta de procedura fiscala aplicabila in materie.

**Procesul-verbal nr. ....../06.11.2009 intocmit de comisarii Garzii Financiare -** Comisariatul General, prin care acestia au estimat prejudiciul produs bugetului de stat prin inregistrarea tranzactiilor nereale **nu constituie titlu de creanta fiscala** in conformitate cu dispozitiile art. 4 alin. (1<sup>1</sup>) din O.U.G. nr. 91/2003 privind organizarea Garzii Financiare, cu modificarile ulterioare care prevad ca

"(1<sup>1</sup>) Garda Financiara poate, la solicitarea procurorului, sa efectueze constatari cu privire la faptele care constituie incalcari ale dispozitiilor si obligatiilor a caror respectare o controleaza, intocmind *proceses-verbale, prin care poate evalua prejudiciul cauzat aferent operatiunilor verificate, acte procedurale care pot constitui mijloace de proba, potrivit legii*"

si care se coroboreaza cu prevederile H.G. nr. 1.324/2009 privind organizarea si functionarea Garzii Financiare, conform carora:

"Art. 9. - (4) La constatarea imprecularilor privind savarsirea unor fapte prevazute de legea penala in domeniul financiar-fiscal, organele Garzii Financiare intocmesc proceses-verbale prin care stabilesc implicatiile fiscale ale acestora, in baza carora sesizeaza organele de urmarire penala competente si dispun, in conditiile Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, instituirea masurilor asiguratorii ori de cate ori exista pericolul ca debitorul sa se sustraga de la urmarire sau sa isi ascunda ori sa isi risipeasca averea.

(5) Garda Financiara poate, la solicitarea procurorului, sa efectueze constatari cu privire la faptele care constituie incalcari ale dispozitiilor si obligatiilor a caror respectare o controleaza, intocmind *proceses-verbale, prin care poate evalua prejudiciul cauzat aferent operatiunilor verificate, care sunt acte procedurale ce pot constitui mijloace de proba, potrivit legii*".

"Art. 11. - (3) **Proceses-verbale prevazute la art. 9 alin. (4) si (5) pot cuprinde evaluari ale prejudiciului fiscal, pe baza stabilirii implicatiilor fiscale determinate de sustragerea de la plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume de natura fiscala datorate bugetului general consolidat, fara calcularea de obligatii accesorii acestora, si nu constituie titluri de creanta fiscala.**

(4) Proceses-verbale se pastreaza intr-o evidenta speciala, gestionata de unitatea Garzii Financiare emitenta.

(5) Valorificarea constatarilor privind starea fiscala, inscrise in proceses-verbale, se face in conditiile stabilite prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, un exemplar al procesului-verbal fiind comunicat organului fiscal competent in gestionarea dosarului fiscal al contribuabilului".



Cum procesul-verbal intocmit de comisarii Garzii Financiare nu poate constitui titlu de creanta fiscala, iar colectarea creantelor se poate realiza numai in baza unor titluri de creanta, conform celor anterior aratate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiilor fiscale aferente tranzactiilor comerciale analizate, in conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) Cod de procedura fiscala, conform carora "la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii **deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale**".

Astfel, rezulta cu claritate faptul ca nu este vorba de stabilirea acelorasi obligatii fiscale in baza a doua titluri de creanta diferite, pentru care debitoarea sa fie obligata sa efectueze plata de doua ori a sumelor datorate, asa cum se sustine prin contestatia formulata, contestatoarea confundand stabilirea obligatiilor fiscale prin titluri de creanta fiscala cu plata acestora, ca modalitate principala de stingere a obligatiilor fiscale respective.

In consecinta, contestatia ABC se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de VD2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei tamplariei de aluminiu, in conditiile in care nu face dovada ca aceasta a fost efectiv receptionata si a fost utilizata in folosul operatiunilor sale taxabile.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (pg. 22 si pg. 27) si din anexa nr. 22 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de VD2 lei din factura nr. ....../2006 emisa de furnizorul SC ZA SRL pentru tamplaria de aluminiu si pentru care nu s-a prezentat contractul incheiat cu furnizorul, dovada receptiei bunurilor si dovada folosirii lor in folosul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei ABC a prezentat contractul nr. ....../2006 cu furnizorul SC ZA SRL.

**In drept**, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.[...]

(3) **Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

a) **taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;**

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate.

(8) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata".

De asemenea, conform art. 156 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(1) **Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]**

**c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate atat la sediul principal, cat si la subunitati",**

coroborate cu prevederile art. 56 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

"Prezentarea de inscrisuri

(1) In vederea stabilirii **starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal** registre, evidente, **documente de afaceri si orice alte inscrisuri**. In acelasi scop, organul fiscal are dreptul sa solicite inscrisuri si altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice".

*Astfel, potrivit dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.*

*In lumina acestor considerente si in continuarea lor, **exercitarea** dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu **justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor de forma.***

In speta, ABC a incheiat cu SC ZA SRL contractul nr. ....../2006, al carui obiect il constituie "livrare tamplarie aluminiu", fara sa aduca nicio dovada ca tamplaria a fost livrata si ca a fost folosita in folosul propriilor operatiuni taxabile (nota de intrare in gestiune, dovada eliberarii din gestiune catre un anumit obiectiv de constructii, contractul de executie a lucrarilor incheiat cu beneficiarul pentru respectivul obiectiv, situatia de lucrari din care rezulta acceptarea tamplariei de catre beneficiar, factura emisa pentru situatia de lucrari acceptata etc.).

Dimpotriva, din raportul de inspectie fiscala nr. nr. rif/yy.yy.yyyy (pg. 22 - pg. 27) rezulta ca societatea a achizitionat materii prime si materiale de constructie, fara sa faca dovada intrarii in gestiune si folosirii acestora in scopul operatiunilor taxabile, neprezentand contractele incheiate cu clientii beneficiari ai obiectivelor de constructii pentru care sustine ca a achizitionat materialele si facturile emise pentru lucrarile de constructii executate in diverse locatii, cum sunt: obiectivul C, obiectivul D, obiectivul M s.a. , aspecte necombatute prin contestatia formulata.

Ca atare, prezentarea contractului incheiat cu furnizorul nu este suficienta pentru a demonstra utilizarea tamplariei achizitionate in folosul realizarii unor lucrari de constructii identificabile si taxabile, pentru care s-a emis factura catre beneficiari si a fost colectata taxa aferenta, motiv pentru care contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta de dovezi obiective pentru capatul de cerere privind TVA in suma de VD2 lei.

### **3.3. Referitor la TVA in suma de VD3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor destinate amenajarii si modernizarii unui spatiu luat in comodat, in conditiile in care nu face dovada ca spatiul respectiv a fost utilizat exclusiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (pg. 24) rezulta ca, incepand cu luna februarie 2008 pana in luna decembrie 2008, societatea a achizitionat materiale de constructii si diverse obiecte de mobilier si alte bunuri (televizoare LCD, cabine dus hidromasaj etc.) pentru obiectivul V sector t, in vederea amenajarii unui sediu secundar la aceasta adresa, contravaloarea acestor achizitii fiind inregistrata in contul 2311, iar TVA aferenta fiind dedusa, fara sa prezinte documente din care sa reiasa calitatea de chirias a societatii pentru acest spatiu.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca TVA in suma de VD3 lei aferenta amenajarii spatiului este deductibila deoarece in acest spatiu a functionat sediul secundar, arhiva societatii, magazie materiale si scule, in baza contractului de comodat incheiat cu LR, neluat in considerare de echipa de inspectie fiscala.

**In drept**, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. - Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

**(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

*(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunilor taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate sunt achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.*

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- societatea si-a dedus TVA in suma de VD3 lei pentru materiale de constructie si alte bunuri, inclusiv usi de acces, centrala termica, hidrofor, butelii aragaz, aer conditionat, tamplarie termopan, cabine dus, televizoare LCD, instalatii electrice si sanitare pentru amenajarea unui spatiu din V sector t;

- la solicitarea organelor de inspectie fiscala de a prezenta contractele de inchiriere sau de comodat pentru sediile secundare, la pct. 7 din nota explicativa nr. ....../2010 administratorul societatii dl. DM precizeaza doar ca spatiul din V este pus la dispozitie de LR;

- prin contestatia formulata ABC sustine ca spatiul in discutie este inchiriat de LR de la Administratia Fondului Imobiliar si a fost pus la dispozitia societatii in baza contractului de comodat incheiat in data de 15.02.2008 intre LR in calitate de comodant si ABC in calitate de comodatari, spre a fi folosit ca arhiva si depozit de materiale si echipamente pentru o perioada de 5 ani, comodatarul urmand sa suporte toate cheltuielile de regie ale constructiei (intretinere, telefon, energie electrica, impozit, reparatii curente, modernizari etc.).



La solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. ..../08.12.2010 **Administratia Fondului Imobiliar, in calitate de locator a spatiului din V a precizat ca "spatiul nu a fost utilizat ca arhiva si depozit de materiale si echipamente niciodata, ci doar pentru activitati de birou ale LR".**

Totodata, din contractul de inchiriere incheiat intre locatorul Administratia Fondului Imobiliar si chirasul LR (art. 21) reiese ca subinchirierea, impartirea, subdivizarea, asocierea cu persoane fizice sau juridice in ceea ce priveste utilizarea spatiului ori schimbarea profilului de activitate fara acordul locatorului atrag rezilierea unilaterala a contractului.

Reiese ca spatiul respectiv nu putea face obiectul contractului de comodat incheiat in data de 15.02.2008, cata vreme acordul locatorului nu a existat, iar acesta precizeaza ca "nu-i este opozabil", contractul respectiv prezentat in sustinerea cauzei **fiind un simplu document pro causa.**

Mai mult, se retine ca societatea contestatoare nu a depus **nicio dovada din care sa rezulte ca, intr-adevar, la adresa din V si-a amenajat un sediu secundar** unde a functionat propria arhiva si propria magazie de materiale si scule. **Dimpotriva, din documentele existente la dosar rezulta ca, in fapt, acelasi spatiu a fost folosit de LR in vederea realizarii propriilor proiecte de infrastructura comandate unei alte societati SC TPI SRL, reprezentata tot de dl. DM. Conform art. 5.1 din contractul de prestari servicii nr. ..../25.07.2009 incheiat intre cele doua parti, LR in calitate de beneficiar s-a obligat sa puna la dispozitia prestatorului TPI la propriul sediu din V, documentatia necesara executarii contractului, astfel ca acest spatiu a fost utilizat de LR in folosul propriu, si nu in folosul contestatoarei ABC care l-a amenajat si modernizat.**

**Folosirea spatiului in discutie in folosul propriu al chirasului LR rezulta indubitabil** si din Memoriul adresat proprietarului spatiului - Primaria Municipiului Bucuresti prin Administratia Fondului Imobiliar - cu privire la evaluarea pagubelor rezultate in urma incendiului din 31.12.2009, unde LR arata ca a suferit pagube constand in "distrugerea usilor de acces in proportie de 100%", "distrugerea instalatiei electrice (...) in proportie de aprox. 50%", "distrugerea arhivei si a altor documente in proportie de 70%" si reclama "imposibilitatea desfasurarii activitatii LR pe o perioada care (...) nu poate fi apreciata".

De altfel, utilizarea spatiului pentru activitatile de birouri ale LR si nicidecum pentru arhiva si depozit de materiale si echipamente este confirmata si de locatorul Administratia Fondului Imobiliar prin adresa nr. ....../08.12.2010.

In subsidiar, se retine si ca potrivit dispozitiilor Codului civil si doctrinei juridice in materie, comodatarul este obligat sa suporte cheltuielile necesare folosintei lucrului, in speta reparatiile mici numite locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei si, ca atare, **sunt deductibile fiscal doar acele cheltuieli realizate cu intretinerea si functionarea bunului care fac obiectul contractului de comodat, daca bunul este utilizat in scopul afacerii.** Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine si conserva imobilul pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere), spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, din vechime ori dintr-o cauza de forta majora, care cad in sarcina proprietarului, conform art. 1420 si art. 1448 din Codul civil. Mai mult, dupa cum considera doctrina juridica si practica judiciara in materie, proprietarul este dator sa-i restituie posesorului (comodatarului) si cheltuielile utile efectuate in scopul ameliorarii starii materiale a bunului si care, desi nu sunt necesare, sporesc valoarea lucrului. Ca atare, cheltuielile de modernizare a unui imobil luat in comodat nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si functionarea lucrului, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Avand in vedere ca nu face dovada ca spatiul luat in comodat a fost utilizat in folosul propriilor operatiuni economice taxabile si ca, oricum, cheltuielile de amenajare si modernizare a spatiului depasesc caracterul de cheltuieli specifice intretinerii si functionarii unui astfel de spatiu si nu sunt recuperate de la proprietar, contestatoarea ABC nu beneficiaza de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor destinate spatiului din V, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de VD3 lei.

### 3.4. Referitor la TVA in suma de VD4 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pe baza de facturi prezentate in fotocopie, cu mentiunea "conform cu originalul", in conditiile in care facturile emise pana la data 31 decembrie 2006 nu au fost reconstituite conform reglementarilor contabile aplicabile si nu au fost prezentate dovezi privind intrarea in gestiune a bunurilor si prestarea efectiva a serviciilor in folosul propriilor operatiuni taxabile ale societatii.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (pg. 19-20) si din anexa nr. 22 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat TVA in suma de 18.378 lei reprezentand TVA dedusa eronat de doua ori, din facturi care nu existau fizic, din facturi necompletate in totalitate cu datele de identificare, precum si din facturi prezentate in copie, mentionandu-se pentru fiecare cauza si fiecare perioada temeiul de drept corespunzator.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca o parte din facturi au fost regasite in timpul controlului, iar altele erau stampilate "conform cu originalul" si purtau mentiunea ca "inlocuieste factura originala", dar din eroare echipa de inspectie fiscala nu le-a acceptat la deducere. Ulterior, prin adresa precizatoare nr. ....../2010 societatea arata ca s-a reusit obtinerea de la furnizori a confirmarii "conform cu originalul" pentru facturile prezentate in copie in timpul controlului, cu TVA aferenta in suma de VD4 lei.

**In drept**, potrivit art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 51 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006:

Codul fiscal

"Art. 145. - (3) Daca bunurile si serviciile achizitionate **sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

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 o alta persoana impozabila [...].

(8) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala (...)**".

Norme metodologice:

"51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificata cu **documentul reconstituit potrivit legii**".

Reglementarile legale cu privire la reconstituirea documentelor sunt reglementarile contabile, in vigoare in perioada analizata, respectiv:

*Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata (R3):*

"Art. 6. - (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz".

"Art. 26. - In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua masuri de reconstituire a acestora in termen de maximum **30 de zile de la constatare**, potrivit reglementarilor emise in acest scop".

*Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.850/2004:*

**"30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", intocmit separat pentru fiecare caz.**

Dosarul de reconstituire trebuie sa contina toate lucrarile efectuate in legatura cu constatarea si reconstituirea documentului disparut, si anume:

- sesizarea scrisa a persoanei care a constatat disparitia documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii si declaratia salariatului respectiv;
- dovada sesizarii organelor de urmarire penala sau dovada sanctionarii disciplinare a salariatului vinovat, dupa caz;
- dispozitia scrisa a conducatorului unitatii pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

31. In cazul in care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. In acest caz, unitatea emitenta va trimite unitatii solicitatoare, in termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

**32. Documentele reconstituite vor purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.**

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarii in contabilitate".

Dupa data de 1 ianuarie 2007, o data cu intrarea in vigoare a prevederilor Legii nr. 343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal

"Art. 145. - Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

**(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)".

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa

contina cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului **emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa ca înlocuiește factura inițială**".

Ulterior, pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice a fost modificat, prin explicitarea modului de reconstituire a documentelor justificative originale pierdute, sustrate sau distruse, astfel:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin posta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului **un duplicat al facturii, pe care se va menționa ca înlocuiește documentul inițial**. *Duplicatul poate fi o factura nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze ca este duplicat și ca înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice stampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze ca este duplicat și ca înlocuiește factura inițială.* În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale".

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai cu îndeplinirea celor **două condiții cumulative**, și anume ca achizițiile sunt destinate utilizării în **folosul operațiunilor taxabile** și au la baza documente justificative **originale** care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. **În cazul în care exemplarul original al facturii justificative a fost pierdut, distrus sau sustras, deducerea se poate realiza numai pe baza documentului reconstituit conform reglementărilor contabile specifice, până la data de 31 decembrie 2006, iar după această dată numai pe baza unui duplicat al facturii care să conțină mențiunea ca înlocuiește factura inițială. ori a unei fotocopii, pe care să se aplice stampila furnizorului și să menționeze ca este duplicat și ca înlocuiește factura inițială.***

În speta, din analiza facturilor prezentate de ABC cu adresa nr. ....../2010 în fotocopie, cu mențiunea "conform cu originalul", semnatura și stampila furnizorilor în susținerea cauzei se constată următoarele:

- facturile nr. ....../2005, nr. ....../2005 și nr. ....../2005 emise de SC P SRL au fost respinse la deducere de organele de inspecție fiscală (anexa nr. 22) pe motiv că vizează lucrări de proiectare aferente unor construcții de locuință pentru care societatea nu a prezentat contractele încheiate cu beneficiarii, pentru a dovedi că serviciile sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile și nu pentru motivul că au fost prezentate în copie, astfel că prezentarea lor în fotocopie, cu mențiunea "conform cu originalul" nu prezintă nicio relevanță;

- pentru facturile nr. ....../2005, nr. ....../2005 și nr. ....../2005 emise de SC C SA, factura nr. ....../2006 emisă de SC H SA, facturile nr. ....../2006 și nr. ....../2006 emise de SC MS SRL și factura nr. ....../2006 emisă de SC AP SRL nu au fost prezentate dosarele de reconstituire întocmite conform reglementărilor contabile în vigoare până la data de 31 decembrie 2006, precum și dovezile de intrare în gestiune a bunurilor achiziționate (nisip, caramizi, usi, alte materiale de construcții); în cazul facturilor emise de SC MS SRL pentru "usa garaj" contestatoarea nu a prezentat nicio dovadă cu privire la locația/obiectivul unde a fost instalată această usa și legătura cu propriile operațiuni taxabile, ca, de altfel, și pentru restul bunurilor menționate în facturile respective;

- pentru facturile nr. ....../2008, nr. ....../2008 și nr. ....../2008 emise de SC CS SRL și factura nr. ....../2008 emisă de SC CE SRL nu au fost prezentate dovezile de intrare în gestiune a

*bunurilor achizitionate* (caramizi, cuie, sarma, alte materiale de constructii) si *contractele incheiate* pentru serviciile facturate, precum si *dovada alocarii lor pentru propriile operatiuni taxabile*.

Prin urmare, avand in vedere ca documentele prezentate nu au fost reconstituite conform reglementarilor contabile in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006 si ca nu au fost prezentate dovezile privind utilizarea bunurilor si serviciilor achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de VD4 lei.

### **3.5. Referitor la impozitul pe profit in suma de PD1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de societate in baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ in conformitate cu reglementarile contabile in materie.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy (pg. 33-35 si 40) si din anexa nr. .... la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil diverse sume care sunt aferente unor documente prezentate in copie sau pentru prestari de servicii fara dovada utilizarii lor in scopul realizarii de venituri impozabile, conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei ABC a prezentat contractul nr. ..../2006 cu furnizorul SC ZA SRL (cheltuieli in suma de CH1 lei - impozit I1 lei), precum si copia facturilor emise de diversi furnizori, cu mentiunea "conform cu originalul" (cheltuieli in suma de CH2 lei - impozit I2 lei).

**In drept**, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare".

In raport de documentele existente in dosarul cauzei, in speta devin aplicabile si prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 21. - (4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

f) **cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune**, dupa caz, potrivit normelor;

m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte**".

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile** cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau **alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii** :

- *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*



- contribuabilul trebuie sa dovedeasca **necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate**".

Cu privire la inregistrarea in contabilitate a documentelor justificative pierdute, distruse sau sustrase, art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata prevede urmatoarele:

"Art. 26. - In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile **se vor lua masuri de reconstituire a acestora in termen de maximum 30 de zile de la constatare**, potrivit reglementarilor emise in acest scop",

care se coroboreaza cu Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.850/2004 conform carora:

**"27. Pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, operatiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, intocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme."**

**"30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", intocmit separat pentru fiecare caz.**

Dosarul de reconstituire trebuie sa contina toate lucrarile efectuate in legatura cu constatarea si reconstituirea documentului disparut, si anume:

- sesizarea scrisa a persoanei care a constatat disparitia documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii si declaratia salariatului respectiv;
- dovada sesizarii organelor de urmarire penala sau dovada sanctionarii disciplinare a salariatului vinovat, dupa caz;
- dispozitia scrisa a conducatorului unitatii pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

31. In cazul in care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. In acest caz, unitatea emitenta va trimite unitatii solicitatoare, in termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

**32. Documentele reconstituite vor purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.**

**Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarilor in contabilitate**".

*Prin urmare, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie sa fie efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, sa aiba la baza documente justificative originale sau reconstituite conform reglementarilor in materie, prin care sa se ateste operatiuni efective de intrare in gestiune a bunurilor si de prestare a serviciilor si necesitatea efectuării operatiunilor in raport cu specificul activitatilor desfășurate si veniturile obtinute.*

In speta, ABC nu a facut dovada ca tamplaria de aluminiu si celelalte materialele de constructii au intrat in gestiunea societatii si au fost date in consum pentru un anumit obiectiv de constructii contractat cu un beneficiar anume, ca aceste materiale se regasesc in situatiile de lucrari acceptate de beneficiari si facturate acestora ori ca lucrarile de proiectare a unor locuinte sunt aferente realizarii unor constructii pentru care s-au incheiat contracte de executie cu beneficiari, aducatoare de venituri impozabile, dupa cum s-a retinut si la pct. 3.2 si pct. 3.4 din prezenta decizie.

Mai mult, facturile in fotocopie cu mentiunea "conform cu originalul", semnate si stampilate in original de furnizori/prestatori si prezentate in sustinerea cauzei cu adresa nr. ....../2010 nu au fost reconstituite in conformitate cu prevederile legale in materie si nici in

termenul maxim de 30 de zile stabilit de art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, in conditiile in care contestatoarea cunostea lipsa acestora din momentul realizarii inspectiei fiscale finalizate prin comunicarea deciziei de impunere in data de .....2010.

In consecinta, cheltuielile din documentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care pentru achizitii nu se poate face dovada efectuarii lor in scopul realizarii de venituri impozabile si au la baza documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ conform legii, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de PD1 lei.

### **3.6. Referitor la majorarile de intarziere**

*Cauza supusa solutionarii este daca majorarile de intarziere aferente TVA si impozitului pe profit sunt datorate, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorat debitele principale stabilit prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, pentru obligatiile fiscale principale in cuantum de T3 lei TVA si T5 lei impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit si majorarile de intarziere aferente in suma de T4 lei pentru TVA, respectiv T6 lei pentru impozitul pe profit.

Prin adresa inregistrata sub nr. ..../2010 ABC a precizat ca intelege sa conteste majorari de intarziere in suma de VM lei aferente TVA contestata de V lei, respectiv in suma de PM lei aferente impozitului pe profit contestat in suma de PD lei.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, in baza prevederilor O.U.G. nr. 39/2010, incepand cu data de 01.07.2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, cu acelasi regim de accesorii aferente creantelor fiscale principale.

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 - 3.5 din prezenta decizie potrivit carora contestatoarea datoreaza taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe profit contestate in urma inspectiei fiscale, rezulta ca aceasta datoreaza si accesorii aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de VM lei si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de PM lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. f) si m), art. 145 alin. (3) lit. a) [art. 145 alin. (2) lit. a)], art. 145 alin. (8) [art. 146 alin. (1) lit. a)] si art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48, pct. 51 alin. (1) [pct. 46 alin. (1)] din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 si art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, pct. 27, pct. 30, pct. 31 si pct. 32 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind

activitatea financiara si contabila, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.850/2004, art. 4 alin. (1<sup>1</sup>) din O.U.G. nr. 91/2003 privind organizarea Garzii Financiare, cu modificarile ulterioare, art. 9 alin. (5) si art. 11 alin. (3) din H.G. nr. 1.324/2009 privind organizarea si functionarea Garzii Financiare, pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 si art. 21 alin. (1), art. 24, art. 41, art. 56 alin. (1), art. 85 alin. (1) lit. b), art. 86 alin. (1), art. 109 alin. (2), art. 110 alin. (2) si alin. (3), art. 117 alin. (1) lit. a), art. 119, art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector z pentru TVA in suma de V lei si majorari de intarziere aferente in suma de VM lei si impozitul pe profit in suma de PD lei si majorarile de intarziere aferente in suma de PM lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.