



**DECIZIA nr.433/2011/....2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... din Tg. Mureș,**  
înregistrată sub nr...../08.08.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. .... S.R.L. din Tg. Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr...../08.08.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011, comunicată petentei la data de 28.07.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- .... lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

**A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr...../08.08.2011, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția**

fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011, ca fiind netemeinice și nelegale, invocând următoarele:

A. Cu privire la aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală:

1. Pe perioada controlului inspectorii fiscali au solicitat reprezentanților legali ai societății o serie de informații, pe care le-au furnizat, însă inspectorii fiscali au apreciat că informațiile sunt nerelevante sub aspectul examinării stării de fapt ori a raporturilor juridice relevante pentru impunere.

Inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând - după bunul plac și în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispoziție de societate.

Organele de inspecție fiscală au "realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspecția fiscală stabilite de prev. art.103 din OG nr.92/2003 republicată și a drepturilor contribuabilului prevăzute în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar pe de altă parte ... documentele puse la dispoziția agenților de control și analizate de aceștia au fost administrate și apreciate în mod eronat".

2. Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că reprezentanții societății au fost dispuși să acorde explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale și nu au suspendat desfășurarea inspecției fiscale până la momentul în care societatea era în posesia înscrisurilor prin care să dovedească caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate, respectiv să dovedească faptul că banii ridicați din contul societății de către asociat au avut ca și destinație stingerea debitului către un partener extern, prin prezentarea chitanțelor aferente plăților făcute către partenerii externi, respectiv să dovedească necesitatea perfectării contractului de vânzare, controlul fiscal fiind finalizat, fără a se lua în considerare documentele anterior precizate.

Societatea consideră că "Sub acest aspect, nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate rezidă tocmai din greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice".

3. Petenta susține că un alt viciu de nelegalitate rezidă din faptul că Decizia de impunere a fost emisă concomitent cu data emiterii Raportului de inspecție fiscală, respectiv 25.07.2011

Potrivit dispozițiilor art.109 alin.2 din OG nr.92/2003, societatea consideră că "decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu. Practic, numai după aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

Emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de

inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”.

B. Cu privire la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale contestate:

*I. Referitor la impozitul pe profit* (cap.III pct.1 lit.a) și b) din raportul de inspecție fiscală), reținerile organului de control sunt eronate din următoarele motive:

Societatea arată că în fapt, în luna octombrie 2006, cu ocazia achiziționării unui bun imobil (teren și stație Peco) situat în Tg.Mureș, str...., nr.66 de la SC ... SRL în valoare totală de ... euro (... lei + TVA aferent ... lei), societatea a avut anumite cheltuieli în vederea perfectării contractului de vânzare cumpărare, respectiv cheltuieli vizând întăbularea dreptului de proprietate al societății asupra imobilului în cartea funciară, respectiv suma de ... lei onorariu notar și suma de ... lei taxa notarială.

Cele două sume au fost înregistrate de societate pe cheltuieli deductibile “deoarece au vizat achiziția unui imobil, fiind accesorii, dar imperios necesare achiziționării acestuia”.

Societatea consideră că aprecierea organelor de control că aceste sume nu sunt cheltuieli deductibile, că ele sunt supuse amortizării ca și suma constant în prețul de achiziție al imobilului și că trebuiau a fi deduse parțial conform graficului de amortizare, “este nelegală, deoarece sumele facturate și înregistrate de subscrisa pe cheltuielile deductibile reprezintă contravaloarea unor servicii prestate în favoarea subscrisei, plătite în acel moment și se impunea înregistrarea lor în contabilitate ca și cheltuielile deductibile”.

Totodată, în legatura cu achiziția imobilului de mai sus, societatea arată că “organele de inspecție fiscală au apreciat ca aceste sume nu sunt cheltuieli deductibile, ele erau supuse amortizării însă nu au caracter deductibil deoarece nu am făcut dovada utilizării imobilului în vederea realizării de venituri impozabile.

(...) această poziție a organelor de control este nelegală deoarece sumele facturate și înregistrate de subscrisa pe cheltuielile deductibile reprezintă contravaloarea unui bun imobil achiziționat, cu care a crescut patrimoniul nostru și se impunea înregistrarea lor în contabilitate ca și cheltuielile deductibile”.

Societatea consideră că, în drept, art.21 alin.1 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, invocat de organele de control, “menționează o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum consideră organul de control.(...)

Menționăm că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, prin prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, iar suma inclusă de subscrisa în categoria deductibilității este corectă”.

În concluzie, societatea consideră că în mod eronat s-a stabilit de către organele de control un impozit pe profit suplimentar în sumă de... lei, respectiv un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente, deoarece:

- “societatea noastră în mod corect a justificat caracterul deductibil al sumei în condițiile în care serviciul notarial și cel al cadastrului a fost efectiv prestat, vizând achiziționarea unui imobil”;

- “societatea noastră în mod corect a justificat caracterul deductibil al sumelor înregistrate pe cheltuieli de exploatare vizând amortizarea imobilelor în condițiile în care acele sume vizează prețul de achiziție al unui imobil care face parte din patrimoniul subscrisei”.

Contestatoarea susține că “accesoriile aferente debitului principal sunt de asemenea nelegale ca urmare a aplicării principiului *accessorium sequitur principalis*”.

**II. Referitor la taxa pe valoarea adăugată** (cap.III pct.2 lit.a), b) și c) din raportul de inspecție fiscală), reținerile organului de control sunt eronate din următoarele motive:

1. Societatea arată că în fapt, în lunile martie și aprilie 2007 a achiziționat bunuri din import (covoare) de la SC ..... TURCIA în valoare totală de ... lei (... lei în luna martie 2007 și ... lei în luna aprilie 2007), pentru care a înregistrat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru lunile respective TVA deductibilă în sumă de .. lei (... lei X 19%), sumă care în opinia societății “are un caracter perfect deductibil, făcând dovada achiziției efective a bunurilor”.

În drept, societatea menționează că organele de control, care “au apreciat că această sumă nu este o TVA deductibilă deoarece nu am procedat la colectarea acesteia și la declararea acesteia în decontul aferent lunilor martie și aprilie 2007”, au ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar nu au ținut cont de celelalte prevederi din Titlul VI din Codul fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.134 și art.138 din Codul fiscal.

Contestatoarea susține că a efectuat această achiziție deoarece “bunurile ne erau necesare pentru că acesta este obiectul nostru de activitate vânzarea de covoare. Din aceste considerente apreciem că bunurile achiziționate prin facturile anterior descrise sunt utilizate în activitatea economică a subscrisei, ceea ce ne conferă dreptul de deducere a TVA”.

2. Referitor la constatarea organelor de control potrivit căreia societatea a dedus de două ori taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza facturii fiscale nr.../13.04.2001 emisă de SC ... TURCIA, petenta susține că “dintr-o eroare materială suma de ... lei a fost dedusă de două ori cu titlu de TVA. Însă inspectorii fiscali au încălcat propria lege a mandatului lor și anume Codul de procedură fiscală”, petenta invocând art.7 alin.(3) din acesta.

În drept, societatea menționează că pct.81<sup>1</sup> din normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, a fost introdus prin HG nr.1579/2007, aplicabile de la 01 ianuarie 2008, și interpretează art.159 din Legea nr.571/2003, iar organele de inspecție fiscală nu cunoșteau la data controlului caracterul actelor normative interpretative și modul în care acestea operează.

3. Societatea consideră că poziția organelor de control care au apreciat că sunt nedeductibile cheltuielile, respectiv TVA aferente achiziției bunului imobil

(teren și stație pece) din luna octombrie 2006 în valoare totală de .. euro (... lei + TVA aferent .. lei) “este nelegală deoarece sumele facturate și înregistrate de subscriș pe cheltuiala deductibilă reprezintă contravaloarea unui bun imobil achiziționat, cu care a crescut patrimoniul nostru și se impunea înregistrarea lor în contabilitate ca și cheltuială deductibilă.

În consecință, conform celor sus menționate, considerăm că am efectuat corect toate operațiunile ce au decurs din derularea acestor evenimente, inclusiv de calculare a impozitului pe profit, și drept urmare nu datorăm TVA-ul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, inclusiv accesoriile aferente.”

În drept, societatea menționează că organele de control au ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar nu au ținut cont de celelalte prevederi din Titlul VI din Codul fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.134 și art.138 din Codul fiscal.

Contestatoarea susține că a efectuat această achiziție deoarece “imobilul constituie un plus la activul patrimonial al subscrișei și care urmează a fi închiriat. În aceste considerente apreciem ca bunul achiziționat prin acea factura este utilizat în activitatea economică a subscrișei, ceea ce ne conferă dreptul de deducere a TVA”.

Contestatoarea susține că “accesoriile aferente debitului principal sunt de asemenea nelegale ca urmare a aplicării principiului *accessorium sequitur principalis*”.

**III. Referitor la impozitul pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice** (cap.III pct.3 din raportul de inspecție fiscală), petenta susține că reținerile organului de control sunt eronate din următoarele motive:

Organele de control au reținut faptul că decontarea avansurilor ridicate de administratorul statutar s-a realizat numai pentru suma de ... lei, sens în care suma de ... lei constituie un avans ridicat și nedecontat de către administratorul statutar, organele de control calificând această sumă ca fiind dividende ridicate de către asociatul societății și au calculat un impozit pe veniturile din dividende în quantum de ... lei, aplicând cota de ....

Societatea precizează a priori că organele de control au efectuat un calcul matematic greșit deoarece aplicarea cotei de impozit de 16% la debitul principal calificat ca fiind dividende ridicate ... lei rezultă un impozit în quantum de ... lei și nu suma de ... lei stabilită de organele de inspecție fiscală.

Această gravă greșală de calcul are repercusiuni și asupra majorărilor de întârziere stabilite prin același act administrativ fiscal (... lei).

Societatea a justificat decontarea sumei de ... lei ridicată de administratorul statutar, astfel:

- suma de .. USD, convertită la un curs mediu de 2,9 lei/USD, rezultă suma de .. lei, care a fost folosită pentru stingerea unui debit către un partener extern - SC ... TURCIA, aceste plăți fiind dovedite de societate cu chitanțe (pe care le-a pus la dispoziția organelor de control, dar nu au fost luate în considerare). Acest debit reprezentând prețul bunurilor achiziționate de societate de la partenerul extern

există în contabilitate și a fost stins prin chitanțele prezentate. În aceste condiții suma de ... lei a fost ridicată de administratorul statutar din caseria societății cu titlu de avansuri, dar a fost decontată prin chitanțele prezentate, prin care au fost stinse debitele datorate către SC ... TURCIA.

- suma de ... lei a fost folosită pentru achiziționarea unui imobil teren. Societatea a perfectat o promisiune sinalagmatică de vânzare cumpărare prin care și-a asumat obligația de a-și exprima consimțământul în formă autentică în vederea cumpărării unui imobil teren la un preț de .... lei. Societatea a achitat un avans în cuantum de ... lei (sumă compusă din ... lei avansuri ridicate de asociat și ... lei creditare societate de asociat), urmând ca la data plății integrale a prețului de vânzare în cuantum de ... lei (diferența de ... lei) să fie perfectat contractul de vânzare cumpărare în formă autentică, iar bunul imobil achiziționat în baza acestuia să fie inclus ca și activ al societății. În susținerea celor de mai sus, societatea prezintă promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare și chitanțele prin care a făcut plata avansului de .. lei.

Societatea concluzionează că “în mod evident totalul avansurilor ridicate de administratorul statutar al subscrisei în cuantum total de .... lei au fost integral decontate și dovedite cu înscrisuri, motiv pentru care asociatul nu a încasat dividende și implicit nu datorează impozitul pe venituri din dividende”.

Contestatoarea susține că “accesoriile aferente debitului principal sunt de asemenea nelegale ca urmare a aplicării principiului *accessorium sequitur principalis*”.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș*, ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.../MS/09.05.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.../09.05.2011, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../10.05.2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011 și Decizia de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care au fost redată următoarele constatari:

**1. Referitor la impozitul pe profit** (Cap.III pct.1 din raportul de inspecție fiscală)

a) În luna octombrie 2006 societatea a achiziționat în baza contractului de vânzare cumpărare din data de 19.10.2006 și facturii nr.../19.10.2006 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) un imobil compus din teren intravilan în suprafață de ... mp edificat cu stație PECO, situat în loc.Tg.Mureș, str...., nr.66 în valoare totală de ... Eur, echivalent în lei ... lei + TVA aferentă de ... lei (... lei X 19%).

În aceeași lună (octombrie 2006) societatea a înregistrat pe cheltuieli directe de exploatare costurile suplimentare aferente achiziției sus menționate, în sumă totală de ... lei, reprezentând taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară.

În conformitate cu prevederile pct.54 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspectie fiscala au retinut ca unitatea avea obligatia majorarii valorii de achizitie a imobilului în cauza cu valoarea taxelor achitate.

Organele de control au concluzionat ca includerea pe cheltuieli de exploatare a costurilor suplimentare de achizitie a mijlocului fix (taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliara) a condus la diminuarea nejustificata a profitului impozabil cu suma de .. lei, astfel ca în sarcina unitatii a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei**, modul de determinare al acestuia fiind prezentat la pag.3 din raportul de inspectie fiscala.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 - 120 si art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează **accesorii în quantum total de ... lei** din care .. lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

În timpul controlului organele de inspecție fiscală au anulat pierderea fiscală aferentă anului 2006 cu suma de 5.351 lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru aceeași perioadă în suma de 686 lei.

Având în vedere cele prezentate, organele de control au procedat la refacerea calculelor pentru determinarea corectă a profitului impozabil aferent anului 2007, stabilind o diferență de impozit pe profit (un impozit pe profit suplimentar) în sumă de ... lei pentru trimestrul I 2007. În condițiile în care în perioadele următoare unitatea a regularizat impozitul pe profit datorat (în sensul că din trimestrul II 2007 unitatea nu a mai ținut seama la calculul profitului impozabil de pierderea fiscală de recuperat din perioada precedentă), organele de control au stabilit că unitatea datorează **majorări de întârziere în quantum de ... lei**, calculate de la data la care impozitul pe profit este datorat (25.04.2007) până la data la care acesta a fost regularizat (25.07.2007) ( $\text{.. lei} \times 0,1\% \times 91 \text{ zile de întârziere} = \text{.... lei}$ ).

b) În perioada ianuarie 2007 - martie 2011, unitatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de ... lei (... lei în anul 2007 + ... lei în anul 2008 + ... lei aferentă anului 2009 + ... lei în anul 2010 + ... lei pentru perioada ianuarie - martie 2011) aferentă unui imobil situat în loc.Tg.Mureș, str...., nr.26.

Din verificările efectuate, organele de control au reținut că imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1) și art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au concluzionat că cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .. lei (... lei aferente anului 2007 + ... lei aferente anului 2009 + ... lei aferente anului

2010 + ... lei pentru perioada ianuarie - martie 2011) - pentru care unitatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală (cu excepția anului 2008) - nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cu suma de ... lei fiind reînregistrată masa profitului impozabil.

Având în vedere că pentru anii 2007 și 2009 unitatea înregistrează profit impozabil, organele de control au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de .. lei** din care: ... lei - aferent anului 2007 și ... lei - aferent anului 2009, iar pentru anul 2010 întrucât societatea înregistrează pierdere, organele de inspecție fiscală au stabilit că cu suma de ... lei se va diminua pierderea fiscală înregistrată și declarată de unitate prin Declarația privind impozitul pe profit depusă la organul fiscal teritorial sub nr...../24.02.2011.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 - 120 și art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează **accesorii în quantum total de .. lei** din care ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată** (Cap.III pct.3 din raportul de inspecție fiscală)

a) La control s-a constatat că în lunile martie și aprilie 2007 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei X 19%) aferentă unor importuri de bunuri (covoare) de la firma SC .... TURCIA, în condițiile în care, potrivit prevederilor art.157 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada respectivă taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor se evidențiază atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată.

Organele de control au constatat că unitatea nu a procedat la colectarea taxei datorate, potrivit celor de mai sus, prin aceasta diminuând în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă lunilor martie 2007 și aprilie 2007 cu suma totală de ... lei (... lei pentru luna martie și.... lei pentru luna aprilie 2007).

b) La control s-a constatat că unitatea a dedus de două ori taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unui import de bunuri efectuat în luna aprilie 2007 de la firma SC .... TURCIA, suma de 12.081 lei fiind înscrisă atât la rândul 17 cât și la rândul 22 din Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna iunie 2007.

Organele de inspecție fiscală au reținut că prin declararea sumei de ... lei de două ori, societatea a majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată deductibilă, fiind încălcate prevederile art.156<sup>2</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au stabilit că întrucât, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003, societatea nu a eliminat neajunsul prin eventuale corecții făcute în perioada următoare, aceasta datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.



c) În luna octombrie 2006 societatea a achiziționat în baza contractului de vânzare cumpărare din data de 19.10.2006 și facturii nr.../19.10.2006 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) un imobil compus din teren intravilan în suprafață de .... mp edificat cu stație PECO, situat în loc.Tg.Mureș, str....., nr.66 în valoarea totală de .. Eur, echivalent în lei ... lei + TVA aferentă de ... lei (.... lei X 19%).

Societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată anterior menționată prin articolul contabil 4426 "Taxa adeductibilă" = 4427 "Taxa colectată".

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare și nici nu a fost achiziționat în vederea închirierii către terțe persoane.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.82 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că întrucât unitatea nu probează cu documente, acte, fapte etc. că achiziția imobilului în cauză a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv că imobilul a fost utilizat în activitatea economică a societății, unitatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și ca atare au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma menționată.

Pentru deficiențele prezentate mai sus, redate la Cap.III pct.3 lit.a) - c) din raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma totală de ... lei** (... lei + ... lei + ... lei), pentru care în sarcina unității au calculat **accesorii în suma totală de ... lei**, potrivit prevederilor art.119 - 120 și art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală.

### **3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice** (Cap.III pct.5 din raportul de inspecție fiscală)

La control s-a constatat că în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010, respectiv în perioada ianuarie - mai 2011, dl.... în calitate de administrator și asociat al societății verificate, a ridicat din caseria unității suma totală de.... lei (... lei suma ridicată în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010 + ... lei suma ridicată în perioada ianuarie - mai 2011), contabilizată prin contul 542 "Avansuri de trezorerie" - anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală -, din care a decontat și/sau restituit în caserie doar suma de .. lei (... lei în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010 + ... lei în perioada ianuarie - mai 2011), astfel că diferența de ... lei reprezintă avansuri de trezorerie ridicate și nedecontate/nerestituite de către asociatul societății, înregistrate în debitul contului 461.1 "Debitori diversi" (... lei = ... lei - ... lei) - anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală, și în debitul contului 542.1 "Avansuri de trezorerie" (.. lei = ... lei - .... lei).

Situatia avansurilor ridicate si a decontarilor/restituirilor este prezentata în anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala.

Prin Nota explicativa data (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala) reprezentantul legal al SC... SRL precizeaza ca din suma ridicata si nedecontata a fost achitata suma de ... USD partenerului extern ..... STI TURCIA si ca nu mai are obligatii fata de acesta.

Din verificarile efectuate, organele de control au constatat ca obligatiile fata de partenerul extern nu au fost stinse în aceasta perioada, respectiv ca în evidenta financiar contabila nu au fost regasite platile în numerar mentionate în nota explicativa, în contabilitate fiind evidentiata platile efectuate catre .... STI TURCIA prin mijloace bancare, cu ordine de plata si nu cu numerar, organele de inspectie fiscala retinând faptul ca în toata perioada verificata, conform documentelor financiar contabile puse la dispozitie, unitatea nu a utilizat contul 5314 "Casa în devize".

Organele de control au constatat ca în perioada decembrie 2008 - mai 2011 disponibilitatile banesti ale unitatii au fost diminuate **în mod nejustificat** cu suma totala de .. lei, fara un scop în ce priveste societatea pentru momentele respective si fara o baza legala, administratorul societatii nefiind în masura sa justifice scopul si necesitatea ridicarii avansurilor de trezorerie, si au concluzionat ca sumele ridicate nu au fost folosite în scopul activitatii economice a SC ... SRL, ci în scopul personal al asociatului dl ..., astfel ca suma de ... lei ridicata si nerestituata reprezinta în fapt dividende nete ridicate, pentru care societatea avea obligatia calcularii, retinerii si declararii impozitului pe dividende în procent de 16% aplicat la suma bruta.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorat **impozitul pe dividende suplimentar în suma de ... lei** (anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala), pentru neplata acestuia la termenele legale în sarcina unitatii fiind calculate **majorari de întârziere/dobânzi în suma de ... lei**, potrivit prevederilor art.119 - 120 si art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Referitor la aspectele de nelegalitate ale actului administrativ fiscal atacat**

1. Prin contestatia formulata petenta sustine ca, organele de inspectie fiscala au "realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspectia fiscala stabilite de prevederile art.103 din O.G. nr.92/2003, republicata, și a drepturilor și obligațiilor contribuabilului ... pe timpul desfășurării inspecției fiscale ...", fara a specifica **în fapt** care au fost regulile încălcate de organele de control.

Art.105 "Reguli privind inspectia fiscala" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*"(1) Inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]"*

În baza art.7 alin.(2) din același act normativ, *"Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."*

Potrivit prevederilor art.94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, *"(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora"*.

Așa după cum precizează și contestatoarea, la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere, organul fiscal competent este obligat să aibă în vedere documentele justificative și evidențele financiar contabile. Simpla prezentare a unor documente care nu sunt de natură să probeze o operațiune economică și/sau care nu se regăsesc în evidența financiar contabilă, nu pot să modifice rezultatul inspecției fiscale.

Fata de sustinerea petentei potrivit careia, inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține informații suplimentare față de cele furnizate de reprezentanții legali ai societății, prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, se retine ca potrivit prevederilor art. 97 "Proceduri si metode de control fiscal" alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipulează că *"În realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control: [...] b) controlul încrucișat, care consta în verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi si inopinat"*, organele de inspectie fiscala sunt cele care apreciaza necesitatea efectuării unor controale încrucișate, daca situatia impune acest lucru.

2. Referitor la sustinerea petentei potrivit careia organele de inspectie fiscală nu au luat în considerare faptul că reprezentanții societății au fost dispuși a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale și nu au suspendat desfășurarea inspecției fiscale până la momentul în care societatea era în posesia înscrisurilor prin care să dovedească caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate, respectiv să dovedească faptul că banii ridicați din contul societății de către asociat au avut ca și destinație stingerea debitului către un partener extern, prin prezentarea chitanțelor aferente plăților făcute către partenerii externi, respectiv să dovedească necesitatea perfectării contractului de vânzare, controlul fiscal fiind finalizat, fără a se lua în considerare documentele anterior precizate, se

rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../16.08.2011, comunicat cu adresa având același număr, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../16.08.2011, potrivit căroră:

“(…) precizăm că în timpul controlului au fost solicitate documente și explicații reprezentantului legal al societății prin Nota explicativă înregistrată la unitate în data de 08.07.2011 și prezentată organelor de control în data de 12.07.2011. “*Înscrisurile doveditoare*” pe care societatea le-a pus la dispoziția organelor de control în vederea justificării avansurilor ridicate și nedecontate/nerestituite sunt înscrisuri care, potrivit explicațiilor date de contestatară, ar reprezenta “*chitanțe prin care am dovedit plata cu acei bani a unor datorii către partenerii noștri externi*”. Or, așa după cum s-a analizat și descris în raportul de inspecție fiscală întocmit, nu a rezultat faptul că obligațiile față de partenerul extern au fost stinse, mai mult, în evidența financiar contabilă nu au fost regăsite plățile în numerar menționate în nota explicativă (... USD), în contabilitate fiind înregistrate plățile efectuate către ... STI TURCIA prin mijloace bancare, cu ordine de plată, și nici într-un caz în numerar, așa cum se susține; în toată perioada verificată, conform documentelor financiar contabile puse la dispoziție, unitatea nu a utilizat contul 5314 - “Casa în devize”. Cât privește “*înscrisurile doveditoare în sprijinul necesității perfectării contractului de vânzare*” trebuie precizat că acestea nu au fost prezentate nici în timpul controlului și nici la contestație.

(…) toate informațiile și documentele prezentate de contribuabil în timpul desfășurării inspecției fiscale au fost luate în considerare în măsura în care acestea au putut justifica starea de fapt constatată.

De altfel, la finalizarea controlului, contribuabilul a dat declarația pe propria răspundere, conform art.105 alin.(8) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că a pus la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate - toate acestea fiind analizate și luate în considerare la control, soluția fiscală aplicată fiind în concordanță cu probele legale prezentate”.

Astfel, contrar opiniei petentei, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele prezentate de unitatea verificată, precum și datele necesare clarificării situației de fapt, relevante din punct de vedere fiscal, așa cum se prevede la art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, astfel încât concluziile care au rezultat urmare verificării sunt argumentate pe baza documentelor justificative și a evidenței contabile a contribuabilului (care constituie probe la stabilirea bazei de impunere), prezentate și analizate în timpul controlului.

**3.** Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, decizia de impunere a fost emisă la aceeași dată cu emiterea raportului de inspecție fiscală, or, din textul prevederilor art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, rezultă faptul că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție fiscală, semnat și avizat de șeful de serviciu.

Față de susținerea mai sus prezentată, se reține că art.109 “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferite în plus sau în minus, după caz, fata de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Astfel, prin prevederile legale anterior citate s-a statuat că, la finalizarea inspecției fiscale, raportul în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal și în care este consemnat rezultatul inspecției fiscale, va sta la baza emiterii deciziei de impunere, nefiind prevăzut faptul că deciziile de impunere nu pot fi emise la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală.

În speță se reține că, în urma inspecției fiscale efectuate la S.C. .. SRL din Tg.Mureș a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind respectate astfel prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, în condițiile în care, pe de o parte, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere au fost comunicate petentei la data de 28.07.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul contestației, iar pe de altă parte contestația nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea deciziei de impunere și ce influență are în soluționarea contestației înregistrarea raportului de inspecție fiscală la organul emitent la aceeași dată cu emiterea deciziei de impunere, se reține că, petenta nu a făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât a uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

În consecință, este neîntemeiată și susținerea petentei potrivit căreia “emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”, deoarece emiterea deciziei de impunere la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală nu este interzisă sau sancționată de prevederile legale aplicabile în speță.

### **Referitor la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale atacate**

#### **I. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit;
- .... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile cu costurile**

**suplimentare de achiziție a unui imobil (taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară), respectiv cheltuielile cu amortizarea acestuia, în condițiile în care societatea contestatară prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de control, respectiv nu face dovada utilizării imobilului achiziționat în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III, pct.1 lit.a) din raportul de inspecție fiscală) că în luna octombrie 2006 societatea a achiziționat în baza contractului de vânzare cumpărare din data de 19.10.2006 și facturii nr..../19.10.2006 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) un imobil compus din teren intravilan în suprafață de ... mp edificat cu stație PECO, situat în loc.Tg.Mureș, **str...., nr.66** în valoare totală de ... Eur, echivalent în lei ... lei + TVA aferentă de ... lei (... lei X 19%).

Potrivit contractului de vânzare-cumpărare din data de 19.10.2006, anexat în copie la dosarul cauzei, SC ... SRL din Tg.Mures, în calitate de vânzătoare, a vândut SC ... din Tg.Mures, în calitate de cumparatoare, “întregul drept de proprietate asupra imobilului situat în Tg.Mureș, **str..., nr.26**, jud.Mures, înregistrat în C.F. nr..../N a localitatii Mureseni”, în baza acestuia fiind emisa factura nr..../19.10.2006 în care la rubrica “Denumirea bunurilor sau a serviciilor” se menționează: “Imobil înscris în CF../N si constructii aferente conform contract de vânzare-cumpărare din 19.10.2006 ... Eur + TVA”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și Extrasul de carte funciara eliberat de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliara Mures în data de 09.11.2006 pentru Cartea funciara cu **nr..../N/....**, în care la Partea I “Descrierea imobilului” se menționează “Teren intravilan edificat cu stație PECO (C35), bazine subterane carburanti (C36), depozit carburanti (C37), **str.... nr.26**”, rezulta ca din eroare de redactare la Cap.III, pct.1 lit.a) din Raportului de inspecție fiscală nr..../25.07.2011 organele de inspecție fiscală fac referire la imobilul situat în loc.Tg.Mureș, **str...., nr.66**.

Referitor la imobilul sus menționat, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III, pct.1 lit.a) din raportul de inspecție fiscală) că societatea a înregistrat pe cheltuieli directe de exploatare, în contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, costurile suplimentare aferente achiziției acestuia în sumă totală de ... lei, reprezentând taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut ca cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În conformitate cu prevederile pct.54 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au reținut ca unitatea avea obligația majorării valorii de achiziție a imobilului în cauza cu valoarea taxelor achitate.

Totodata, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III, pct.1 lit.b) din raportul de inspecție fiscală) că în perioada ianuarie 2007 - martie 2011, unitatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de... lei (... lei în anul 2007 + ... lei în anul 2008 + ... lei aferentă anului 2009 + ... lei în anul 2010 + ... lei pentru perioada ianuarie - martie 2011) reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă imobilului situat în loc.Tg.Mureș, str...., nr.26.

Din verificările efectuate, organele de control au reținut că imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1) și art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au concluzionat că includerea pe cheltuieli de exploatare în luna octombrie 2006 a costurilor suplimentare de achiziție a mijlocului fix (taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară), respectiv în perioada 2007 - 2011 a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de ... lei (... lei aferente anului 2007 + ... lei aferente anului 2009 + ... lei aferente anului 2010 + ... lei pentru perioada ianuarie - martie 2011) - pentru care unitatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală (cu excepția anului 2008) - a condus la diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de... lei, respectiv cu suma de ... lei, astfel ca în sarcina unitatii a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar în suma totală de... lei**, astfel:

- pentru anul 2006, organele de inspecție fiscală au anulat pierderea fiscală aferentă anului 2006 în suma de ... lei și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar** pentru aceeași perioadă în suma de .. lei, modul de determinare al acestuia fiind prezentat la pag.3 din raportul de inspecție fiscală;

- pentru anii 2007 și 2009, în care unitatea înregistrează profit impozabil, organele de control au stabilit un **impozit pe profit suplimentar de plată** în sumă totală de .. lei din care: ... lei - aferent anului 2007 și ... lei - aferent anului 2009, iar pentru anul 2010 în care societatea înregistrează pierdere, organele de inspecție fiscală au stabilit că cu suma de .. lei se va diminua pierderea fiscală înregistrată și declarată de unitate prin Declarația privind impozitul pe profit depusă la organul fiscal teritorial sub nr.../24.02.2011.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .. lei (... lei + ... lei), în conformitate cu prevederile art.119 - 120 și art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează **accesorii în quantum total de .. lei** (... lei +... lei), modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.4, respectiv anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept, însoțite de documente, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, invocând doar că în mod eronat s-a stabilit de către

organele de control un impozit pe profit suplimentar în sumă de... lei, respectiv un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente, deoarece:

- “societatea noastră în mod corect a justificat caracterul deductibil al sumei în condițiile în care serviciul notarial și cel al cadastrului a fost efectiv prestat, vizând achiziționarea unui imobil”, cele doua sume (onorariu notar și taxa notariala) fiind înregistrate de societate pe cheltuieli deductibile “deoarece au vizat achiziția unui imobil, fiind accesorii, dar imperios necesare achiziționării acestuia”;

- “societatea noastră în mod corect a justificat caracterul deductibil al sumelor înregistrate pe cheltuieli de exploatare vizând amortizarea imobilelor în condițiile în care acele sume vizează prețul de achiziție al unui imobil care face parte din patrimoniul subscrisei”, astfel ca “se impunea înregistrarea lor în contabilitate ca și cheltuială deductibilă”.

- societatea consideră că, în drept, art.21 alin.1 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, invocat de organele de control, “menționează o regulă generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum consideră organul de control.(...)”.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]”*

coroborat cu prevederile art.24 din același act normativ, care stipulează:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

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

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

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

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[...]*”.

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

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

În legătură cu aceste prevederi, la pct.70<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că, “70<sup>2</sup>. Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare ramasa, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”.



Potrivit textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea înregistrata de un contribuabil este conditionata de utilizarea mijlocului fix in scopul obtinerii de venituri impozabile, in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative, mijlocul fix trebuind sa indeplineasca cumulativ cele trei conditii impuse de legislatia in vigoare pentru a fi considerat amortizabil si pentru a permite contribuabilului sa isi recupereze cheltuiala cu un astfel de bun.

Pct.54 alin.1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil în perioada verificata, precizeaza:

***“(1) Costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.”***

La pct.92 din acelasi act normativ, astfel cum a fost modificat prin Ordinul ministrului economiei si finantelor nr.2374/2007, se prevede:

***“(1) O imobilizare corporala recunoscuta ca activ trebuie evaluata initial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementari, în functie de modalitatea de intrare în entitate.***

***(2) Exemple de costuri care se efectueaza în legatura cu constructia unei imobilizari corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:***

- a) costurile reprezentând salariile angajatilor, contributiile legale si alte cheltuieli legate de acestea;
- b) cheltuieli materiale;
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile initiale de livrare si manipulare;
- e) costurile de instalare si asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare si pentru obtinerea autorizatiilor;
- g) onorariile profesionale platite avocatilor si expertilor etc.

Conform prevederilor legale anterior citate, înregistrarea în contabilitate a imobilizarilor corporale se face la costul de achizitie al bunurilor care cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective, între acestea regasindu-se si onorariile profesionale platite avocatilor si expertilor, urmând ca, potrivit celor de mai sus, cheltuielilor aferente achizitionarii mijloacelor fixe amortizabile, în măsura în care aceste bunuri sunt utilizate în activitatea economică a societății, sa se recupereze din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Având în vedere cele prezentate mai sus, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, în spetă, în baza contractului de vânzare cumpărare din data de 19.10.2006 și facturii nr.../19.10.2006 emisă de SC .. SRL Tg.Mureș (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) societatea a achizitionat imobilul compus din teren intravilan în suprafață de .. mp edificat cu stație PECO, situat în loc.Tg.Mureș, str....., nr.26 în valoare totală de ... Eur, echivalent în lei ... lei

+ TVA aferentă de ... lei (... lei X 19%), pentru care societatea a înregistrat pe cheltuieli directe de exploatare, în contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", costurile suplimentare aferente achiziției acestuia în sumă totală de ... lei, reprezentând taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară, respectiv în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" cheltuielile cu amortizarea în suma de ... lei.

Aceste cheltuieli, înregistrate de SC ... SRL în categoria cheltuielilor de exploatare, pot fi considerate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează ca imobilul achiziționat a fost utilizat în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior, prevederile legale anterior citate reglementând posibilitatea recuperării din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, a cheltuielilor aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile, în măsura în care acestea (bunurile) sunt utilizate în activitatea economică a societății, contribuind la realizarea de venituri impozabile.

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control au constatat, în urma verificărilor efectuate, că imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare.

În vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu amortizarea respectiv a celor privind taxa notarială și taxa de publicitate imobiliară, aferente imobilului achiziționat, în Nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), organele de control au solicitat administratorului societății precizarea scopului pentru care acesta a fost achiziționat și probarea, prin prezentarea de documente, a utilizării imobilului în vederea obținerii de venituri impozabile, în răspunsul formulat administratorul precizând:

"Imobilul a fost cumpărat în vederea utilizării lui ca depozit de covoare, în vederea extinderii afacerii, dar datorită venirii perioadei de criză, această investiție nu mai era profitabilă, sperând totuși ca pe viitor să ne redresăm".

Având în vedere cele de mai sus organele de control au concluzionat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu taxa notarială și taxa de publicitate imobiliară, cu care societatea verificată avea obligația majorării valorii de achiziție a imobilului în cauză, respectiv cheltuielile cu amortizarea acestuia, în Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr..../16.08.2001, comunicat cu adresa având același număr, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../16.08.2011, organele de inspecție fiscală precizând:

"(...) în timpul controlului nu au fost identificate elemente sau nu au fost prezentate documente de către societate prin care să se facă dovada că imobilul a fost utilizat în perioada verificată, în scopurile menționate în prevederile legale enunțate" (art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare).

Față de cele de mai sus, se reține că prin contestația formulată petenta nu aduce argumente din care să rezulte îndeplinirea condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor, ci solicită deductibilitatea

cheltuielilor cu taxa notarială și taxa de publicitate imobiliară pe considerentul ca serviciul notarial și cel al cadastrului a fost efectiv prestat, vizând achiziționarea imobilului respectiv, precum și deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea pe considerentul ca acest imobil care face parte din patrimoniul societății, astfel ca “se impunea înregistrarea lor în contabilitate ca și cheltuială deductibilă”, aceste susțineri al contestatoarei nefiind de natura a conduce la soluționarea favorabilă a contestației, societatea nejustificând cu acte doveditoare activitatea desfășurată la această locație, care să ateste calitatea imobilului de sediu principal sau secundar al societății sau utilizarea lui în scop administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare, deci utilizarea lui pentru obținerea de venituri impozabile pentru societate.

Tinând cont de considerentele prezentate mai sus, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că societatea contestatară, prin contestația formulată, nu aduce argumente de fond în susținerea contestației, care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, în sensul ca petenta nu a prezentat nici un document sau argument de fapt și de drept prin care să demonstreze că imobilul în cauză a fost folosit în scopul realizării de venituri impozabile, și având în vedere prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora “**Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**”, rezulta ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil costurile suplimentare de achiziție a mijlocului fix în sumă totală de ... lei, reprezentând taxe notariale, taxe de timbru și taxa de publicitate imobiliară achitate în luna octombrie 2006, respectiv cheltuielile cu amortizarea în suma totală de .. lei înregistrate în perioada ianuarie 2007 - martie 2011, și implicit au stabilit ca datorat impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de .. lei (.. lei + ... lei).

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora “*Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”,  
**se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de 828 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.**

În contextul celor prezentate, întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului

pe profit, invocând doar că “accesoriile aferente debitului principal sunt de asemenea nelegale ca urmare a aplicării principiului *accessorium sequitur principalis*”, și nici documente sau situații din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat de organele fiscale, și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația formulată de S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de... lei.**

**II. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este dacă acestea sunt datorate bugetului de stat, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.**

În fapt, la cap.III pct.1 lit.a) din raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011, organele de inspecție fiscală au anulat pierderea fiscală aferentă anului 2006 în suma de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru aceeași perioadă în suma de ... lei.

Totodată, organele de control au procedat la refacerea calculelor pentru determinarea corectă a profitului impozabil aferent anului 2007, stabilind o diferență de impozit pe profit (un impozit pe profit suplimentar) în sumă de ... lei pentru trimestrul I 2007. În condițiile în care în perioadele următoare unitatea a regularizat impozitul pe profit datorat (în sensul că din trimestrul II 2007 unitatea nu a mai ținut seama la calculul profitului impozabil de pierderea fiscală de recuperat din perioada precedentă), organele de control au stabilit că unitatea datorează **majorări de întârziere în cuantum de ... lei**, calculate de la data la care impozitul pe profit este datorat (25.04.2007) până la data la care acesta a fost regularizat (25.07.2007) (... lei x 0,1% x 91 zile de întârziere =... lei).

Deși prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../08.08.2011 societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011 și “exonerarea subscrisei de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de... lei cu titlu de impozit pe profit, respectiv suma de ... lei cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ca fiind o obligație fiscală nedatorată”, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind **accesoriile** aferente impozitului pe profit în cuantum de... lei, menționate mai sus și incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 “Forma și conținutul contestației” alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

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

[...]

c) *motivele de fapt si de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiaza; [...]*“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

*“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii. [...]*

*(5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Totodata, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

*“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

**“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:**

[...]

**b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii”.**

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt si de drept pentru care înțelege să conteste accesoriile aferente impozitului pe profit în quantum de ... lei, **contestația**

formulată de S.C. .. S.R.L. din Tg. Mureș, urmează a *fi respinsa ca nemotivată* pentru *majorările de întârziere aferente impozitului pe profit* în suma menționată.

**III. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:**

**-... lei - taxa pe valoarea adaugata;**

**- ... lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata**

**a) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor de bunuri din perioada 01.01.2007 - 31.03.2007, în condițiile în care aferent acestei perioade unitatea avea obligatia colectarii TVA la nivelul taxei deduse**

**In fapt,** în lunile martie și aprilie 2007 unitatea a achizitionat bunuri (covoare) din import de la firma SC ... STI TURCIA în valoarea totala de ... lei (... lei în luna martie si ... lei în luna aprilie 2007), în baza urmatoarelor documente (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala):

- Invoice nr.../23.03.2007 în valoarea de .. USD, echivalent a .. lei (înregistrata în contabilitate în luna martie 2007);

- Invoice nr.../23.03.2007 în valoarea de ... USD, echivalent a ... lei (înregistrata în contabilitate în luna martie 2007);

- Invoice nr.../30.03.2007 în valoarea de ... USD, echivalent a ... lei (înregistrata în contabilitate în luna aprilie 2007);

- Invoice nr.../30.03.2007 în valoarea de ... USD, echivalent a ... lei (înregistrata în contabilitate în luna aprilie 2007);

- Invoice nr.../10.04.2007 în valoarea de ... USD, echivalent a ... lei (înregistrata în contabilitate în luna aprilie 2007).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în sumă totală de .. lei (... lei X 19%) pentru importurile de bunuri efectuate in perioada mai sus mentionata, fara inasa sa colecteze concomitent taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei deduse, stabilind astfel, suplimentar in sarcina societatii, taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, prin aplicarea prevederilor art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la acea data.

**În drept,** art.157 alin.(3), alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007, prevede:

*“(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, în conformitate cu reglementarile în vigoare privind plata drepturilor de import.*

*(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(5) Importatorii persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, evidenziază taxa aferenta bunurilor importate în decontul*

*prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în limitele si în conditiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.*”

De asemenea, art.157 alin.(3) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate de la data de 3 aprilie 2007, prevede:

*“(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, în conformitate cu reglementarile în vigoare privind plata drepturilor de import.*

*(4) Prin exceptare de la prevederile alin. (3), în perioada 15 aprilie 2007 - 31 decembrie 2008 inclusiv, nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, care au obtinut certificat de amanare de la plata, in conditiile stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice. De la data de 1 ianuarie 2009, prin exceptare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(5) Persoanele impozabile prevazute la alin. (4) evidentiaza taxa aferenta bunurilor importate în decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în limitele si în conditiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.”*

Prin urmare, persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, pentru importurile de bunuri din perioada 1 ianuarie 2007 - 14 aprilie 2007 nu erau obligate la plata efectiva a taxei pe valoarea adaugata la organele vamale, avand inasa obligatia de a evidentia taxa aferenta bunurilor importate atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Fata de cele de mai sus, din dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei aferenta importurilor efectuate în perioada 23.03.2007 - 10.04.2007 fara inasa a colecta concomitent taxa pe valoarea adaugata la nivelul celei deduse, incalcand astfel prevederile art.157 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, anterior citate.

Fata de sustinerea petentei din contestatia formulata potrivit careia a efectuat această achiziție deoarece “bunurile ne erau necesare pentru că acesta este obiectul nostru de activitate vânzarea de covoare. Din aceste considerente apreciem că bunurile achiziționate prin facturile anterior descrise sunt utilizate în activitatea economică a subscrisei, ceea ce ne conferă dreptul de deducere a TVA”, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei nr.../16.08.2001, comunicat cu adresa având acelasi numar, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../16.08.2011, si anume:

*“(...) în timpul controlului a fost recunoscut dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate înasa pentru importurile de bunuri efectuate de societate în perioada amintita, în calitate de persoana impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta trebuia sa evidentieze, în deconturile de TVA întocmite pentru trim. si II 2007, taxa pe valoarea adaugata colectata în quantum total de ... lei, la nivelul sumei deduse”.*

Argumentele invocate de petenta nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei întrucât în speta organele de inspectie fiscala nu au analizat destinatia utilizarii bunurilor achizitionate prin prisma prevederilor legale referitoare la conditiile privind acordarea dreptului de deducere a TVA ci au precizat ca “unitatea nu a procedat la colectarea taxei datorate în conformitate cu prevederile art.157 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, din care se retine ca SC ... SRL, pentru perioada 01 ianuarie 2007 - 14 aprilie 2007, nu a procedat în conformitate cu prevederile art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007, se va *respinge ca neintemeiata* contestatia societatii pentru *taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei*.

**b) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, Direcția Generala a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestății este învestita sa se pronunte daca societatea contestatoare poate beneficia de exercitarea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unui import de bunuri, în conditiile în care în decontul de taxa pe valoarea adaugata si-a exercitat de doua ori acest drept pentru aceeasi operatiune.**

**În fapt**, la control s-a constatat (Cap.III, pct.3 lit.b) din raportul de inspectie fiscală) că unitatea a dedus de două ori taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unui import de bunuri efectuat în luna aprilie 2007 de la firma SC ... STI TURCIA, suma de ... lei fiind înscrisă atât la rândul 17 “Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19%” cât și la rândul 22 “TVA efectiv restituita cumparatorilor straini, inclusiv comisionul unitatilor autorizate” din Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna iunie 2007.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că întrucât potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003, societatea nu a eliminat neajunsul prin eventuale corecții făcute în perioada următoare, unitatea datoreaza taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .. lei.

**În drept**, art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, prevede:

*“Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Totodata, în speta sunt incidente si prevederile art. 156<sup>2</sup> “Decontul de taxa” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“(2) Decontul de taxa întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere în perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, în conditiile prevazute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere în perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisa în decontul perioadei fiscale în care*



*a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute în modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice.*

*(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor înscrie la rândurile de regularizari.”*

Potrivit celor de mai sus, orice operatiune economica se consemneaza într-un document justificativ care sta la baza înregistrarilor contabile. Prin urmare, nu poate fi înregistrata aceeași operatiune de mai multe ori în baza aceluiași document justificativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în suma de .. lei aferenta achizitiei de marfuri din import de la firma ... STI TURCIA înscrisa în jurnalul de cumparari întocmit pentru luna aprilie 2007 în baza Invoice nr.../13.04.2007 si a Declaratiei vamale de import nr.../17.04.2007 si înregistrata de doua ori în decontul de taxa pe valoarea adaugata întocmit pentru luna iunie 2007, fiind înscrisă atât la rândul 17 “Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19%” cât și la rândul 22 “TVA efectiv restituita cumparatorilor straini, inclusiv comisionul unitatilor autorizate”.

Prin contestatia formulata petenta susține că “dintr-o eroare materială suma de 12.081 lei a fost dedusă de două ori cu titlu de TVA. Însă inspectorii fiscali au încălcat propria lege a mandatului lor și anume Codul de procedură fiscală”, petenta invocând art.7 alin.(3) din acesta.

În drept, societatea menționează că pct.81<sup>1</sup> din normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, a fost introdus prin HG nr.1579/2007, aplicabile de la 01 ianuarie 2008, și interpretează art.159 din Legea nr.571/2003, iar organele de inspectie fiscala nu cunoșteau la data controlului caracterul actelor normative interpretative și modul în care acestea operează.

Art.7 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de petenta, stipuleaza:

*“Organul fiscal are obligatia sa examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum si sa îndrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul”.*

La pct.81<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004, astfel cum au for modificate prin Hotarârea Guvernului nr.1579/2007, aplicabile de la 1 ianuarie 2008, invocat de asemenea de petenta, se prevede:

*“81<sup>1</sup>. (1) În situatia în care o persoana impozabila a emis facturi aplicând regimul de taxare, si ulterior intra în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art. 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzator operatiunilor realizate.*

(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adaugata în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu contin toate informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfasurarii controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal".

Fata de sustinerile petentei si prevederile legale anterior citate, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala de la lit.B pct.4) din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.../16.08.2011, si anume:

"Referitor la taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei dedusa de doua ori în baza Invoice nr.../13.04.2007 emisa de ... STI TURCIA, motivata de petenta ca fiind o încalcare de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv corectarea documentelor, precizam ca documentele prezentate în timpul inspectiei fiscale sunt documente legale ce nu aveau nevoie a fi corectate, însa modul de înregistrare a lor (jurnalul de cumparari si decontul de TVA întocmit pentru trim.II 2007) a fost eronat: importul de bunuri efectuat în baza facturii emise de firma din Turcia si implicit taxa pe valoarea adaugata dedusa, a fost înregistrata de doua ori.

(...)

Asertiunea petentei facuta în contestatie privind corectarea documentelor nu are nici o relevanta în speta - dupa cum s-a aratat, e vorba, pur si simplu, de înregistrarea repetata (de doua ori) a unei operatiuni, eroare care, evident, are efecte fiscale ce au fost corectate, în mod legal de echipa de control".

Având în vedere cele de mai sus, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente în cauza, se retine ca în mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca prin declararea sumei de ... lei de două ori în Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna iunie 2007, societatea a majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată deductibilă, si au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata suplimentara în suma mentionata.

Prin urmare, fata de cele retinute mai sus, se va respinge ca **neîntemeiata contestatia** formulata de SC ... SRL pentru **taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei.**

**c) Referitor la suma de . ..lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, Direcția Generala a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestății este învestita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unui imobil compus din teren intravilan edificat cu statie PECO în condițiile în care pe perioada verificata imobilul achizitionat nu a fost utilizat in desfasurarea de activitati economice care dau drept de deducere a taxei.**

**În fapt,** organele de control au constatat (cap.III pct.3 lit.c) din raportul de inspectie fiscala) ca în luna octombrie 2006 societatea a achiziționat în baza contractului de vânzare cumpărare din data de 19.10.2006 și facturii nr.../19.10.2006 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș (anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscală) un imobil

în valoare totală de .. Eur, echivalent în lei .. lei + TVA aferentă de .. lei (... lei X 19%).

Societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată anterior menționată prin articolul contabil 4426 "Taxa adeductibilă" = 4427 "Taxa colectată".

În Raportul de inspectie fiscala nr.F-MS .../25.07.2011 organele de control au retinut ca "imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare și nici nu a fost achiziționat în vederea închirierii către terțe persoane".

În Nota explicativa data cu ocazia inspectiei fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala), administratorul societatii declară că "Imobilul a fost cumparat în vederea utilizarii lui ca depozit de covoare, în vederea extinderii afacerii, dar datorita venirii perioadei de criza, aceasta investitie nu mai era profitabila, sperând totusi ca pe viitor sa ne redresam".

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.82 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și faptul că "unitatea nu probează cu documente, acte, fapte etc. că achiziția imobilului în cauză a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv că imobilul a fost utilizat în activitatea economică a societății", organele de inspectie fiscală au concluzionat că unitatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și ca atare au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma mentionata.

În drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în perioada verificată, "(3) ***Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata 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;*".

La alin.(8) al aceluiași articol se stipulează că: "*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în 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 îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi 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 înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata*".

Din dispozițiile legale anterior citate rezulta ca, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de îndeplinirea cumulativa, pe lângă condițiile de forma (inclusiv condiția ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a condiției de fond, esentială, aceea ca achizitiile pentru care se deduce taxa sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, respectiv în scopuri care au legatura cu activitatea economica desfasurata.

Prin urmare, în cazul unor achiziții care nu sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu este deductibilă.

Prin contestația formulată, petenta susține că a efectuat această achiziție deoarece "imobilul constituie un plus la activul patrimonial al subscrisei si care urmeaza a fi închiriat. În aceste considerente apreciem ca bunul achizitionat prin acea factura este utilizat în activitatea economica a subscrisei, ceea ce ne confera dreptul de deducere a TVA".

Față de cele anterior redate, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "*Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>^</sup>1 alin. (2) lit. b), și **realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]***",

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice**".*

Din prevederile legale anterior citate se desprinde faptul că, din momentul în care autoritatea fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, se impune analizarea intenției persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile isi pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizitiile sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor care dau drept de deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul unor operatiuni taxabile legislatia fiscala prevede un mecanism specific de ajustare a

dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile, mecanismul ajustării fiind prevăzut de art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art.149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supuse ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

În soluționarea contestației, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- Potrivit contractului de vânzare-cumpărare din data de 19.10.2006, anexat în copie la dosarul cauzei, SC ... SRL din Tg.Mures, în calitate de vânzător, a vândut SC ... din Tg.Mures, în calitate de cumpărător, “întregul drept de proprietate asupra imobilului situat în Tg.Mureș, str...., nr.26, jud.Mures, înregistrat în C.F. nr.../N a localității ...”, iar “Prețul vânzării, stabilit de comun acord, este de .. **EURO + TVA** echivalentul a ... lei + TVA, conform facturii nr.../2006 (**... Euro reprezintă valoarea terenului iar... Euro reprezintă valoarea construcției**)”;

- În Extrasul de carte funciara eliberat de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mures în data de 09.11.2006 pentru Cartea funciara cu nr.../N..., la Partea I “Descrierea imobilului” se menționează: “Teren intravilan edificat cu stație PECO (C35), bazine subterane carburanți (C36), depozit carburanți (C37), str.... nr.26”.

- În baza facturii nr.../19.10.2006, emisă potrivit contractului anterior menționat, având înscrisă la rubrica “Denumirea bunurilor sau a serviciilor” mențiunea: “Imobil înscris în CF.../N și construcții aferente conform contract de vânzare-cumpărare din 19.10.2006 .... Eur + TVA”, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .... lei.

- Referitor la dreptul de deducere a TVA în suma anterior menționată, în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../25.07.2011, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, invocând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezumându-se în a constata că:

*“Avându-se în vedere prevederile legale menționate mai sus și faptul că unitatea nu probează cu documente, acte, fapte etc. că achiziția imobilului în cauză a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv că imobilul a fost utilizat în activitatea economică a societății, unitatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și, ca atare, suma în cauză se constituie în obligație de plată la bugetul statului”.*

În conformitate cu jurisprudența comunitară în materie de TVA și cu prevederile legislației fiscale interne, anterior citate, condiția esențială pentru a

beneficia de deductibilitatea TVA este ca achizițiile să fie destinate realizării unor operațiuni cu drept de deducere (taxabile, scutite cu drept de deducere, etc.).

Totodată, jurisprudența comunitară subliniază că dreptul de deducere poate fi păstrat, atunci când a fost exercitat, doar când neutilizarea unui bun sau a unui serviciu achiziționat este urmarea unor motive obiective, care nu depind de voința persoanelor impozabile. În alte situații, în care neutilizarea este consecința unor acte care depind de propria voință a persoanei impozabile, legislația specifică în materie de TVA a instituit **mecanismul ajustării în favoarea statului a taxei initial deduse** pentru achizițiile din amonte și care nu mai poate fi repercutată în prețul bunurilor livrate și serviciilor prestate în aval.

În contextul considerentelor anterior prezentate și având în vedere faptul că din constatările redată în actul atacat rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei motivând că "imobilul în cauză nu a fost utilizat în activitatea economică a societății și nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv societatea nu a obținut venituri din exploatarea acestuia ca sediu administrativ sau ca spațiu de producție sau depozitare și nici nu a fost achiziționat în vederea închirierii către terțe persoane", fără însă a fi analizată posibilitatea utilizării imobilului constând în teren intravilan edificat cu stație PECO în folosul operațiunilor taxabile viitoare, se reține ca organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în suma de .. lei, drept pentru care în cauză se impune reanalizarea stării de fapt fiscale în ceea ce privește destinația imobilului achiziționat, prin prisma prevederilor legale aplicabile speței.

Prin urmare, în cauză sunt incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stipulează:

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

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, **iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În consecința, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată** parțial Decizia de impunere nr. F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei**, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt ce va fi constatată, cele reținute în prezenta decizie, argumentele petentei aduse în susținerea contestației cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**d) Referitor la suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, se reține ca stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitului în suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Deoarece, potrivit celor consemnate la pct.III lit.a) și lit.b) din considerentele prezentei decizii de soluționare, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în suma de .. lei (.. lei + ... lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată, iar potrivit celor consemnate la pct.III lit.c) din considerentele prezentei decizii, urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .. lei, în condițiile în care prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada și cota aplicată, și ținând cont de principiului de drept “*sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, pe cale de consecință societatea datorează și **majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată** determinate de organele de inspecție fiscală în anexa la referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr.../16.08.2011 ca fiind **în suma de .. lei**, respectiv urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. F-MS .../25.07.2011 și pentru **majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată** în sumă de ... lei determinate de organele de control în anexa anterior menționată.

#### **IV. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:**

- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe dividende în condițiile în care aceasta nu face dovada ca sumele ridicate din casierie de către asociatul și administratorul societății au fost utilizate pentru desfășurarea activității societății.**

**În fapt**, în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010, respectiv în perioada ianuarie - mai 2011, dl... în calitate de administrator și asociat al societății verificate, a ridicat din casieria unității suma totală de ... lei (... lei suma ridicată în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010 + ... lei suma ridicată în perioada ianuarie - mai 2011), contabilizată prin contul 542 "Avansuri de trezorerie" - anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală, din care a decontat și/sau restituit în casierie doar suma de .. lei (... lei în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010 + ... lei în perioada ianuarie - mai 2011), astfel ca diferența de ... lei reprezintă avansuri de trezorerie ridicate și nedecontate/nerestituite de către asociatul societății, înregistrate în debitul contului 461.1 "Debitori diverși" (... lei = ... lei - ... lei) - anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală, și în debitul contului 542.1 "Avansuri de trezorerie" (... lei = ... lei - ... lei).

Prin Nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală) reprezentantul legal al SC ... SRL precizează că din suma ridicată și nedecontată a fost achitată suma de .. USD partenerului extern ... STI TURCIA și că nu mai are obligații față de acesta.

Prin urmare, organele de control au reținut că obligațiile față de partenerul extern nu au fost stinse în această perioadă, respectiv că în evidența financiar contabilă nu au fost regăsite plățile în numerar menționate în nota explicativă, în contabilitate fiind evidențiate plățile efectuate către ... STI TURCIA prin mijloace bancare, cu ordine de plată și nu cu numerar, organele de inspecție fiscală reținând că în toată perioada verificată, conform documentelor financiar contabile puse la dispoziție, unitatea nu a utilizat contul 5314 "Casa în devize".

Inspectorii fiscali au constatat că în perioada decembrie 2008 - mai 2011 disponibilitățile banesti ale unității au fost diminuate cu suma totală de ... lei, fără un scop în ce privește societatea pentru momentele respective și fără o bază legală, administratorul societății nefiind în măsură să justifice scopul și necesitatea ridicării avansurilor de trezorerie, și au concluzionat că sumele ridicate nu au fost folosite în scopul activității economice a SC... SRL, ci în scopul personal al asociatului dl ..., astfel că suma de .... lei ridicată și nerestituită reprezintă în fapt dividende nete ridicate, pentru care societatea avea obligația calculării, reținerii și declarării impozitului pe dividende în procent de 16% aplicat la suma brută.

Prin contestația formulată societatea susține următoarele:

- suma de .. USD, convertită la un curs mediu de 2,9 lei/USD, rezultă suma de ... lei, care a fost folosită pentru stingerea unui debit către un partener extern - SC ... STI TURCIA, aceste plăți fiind dovedite de societate cu chitanțe (pe care le-a pus la dispoziția organelor de control, dar nu au fost luate în considerare). Acest debit reprezentând prețul bunurilor achiziționate de societate de la partenerul extern există în contabilitate și a fost stins prin chitanțele prezentate. În aceste condiții suma de .. lei a fost ridicată de administratorul statutar din casieria societății



cu titlu de avansuri, dar a fost decontată prin chitanțele prezentate, prin care au fost stinse debitele datorate către SC .... STI TURCIA.

- suma de .. lei a fost folosită pentru achiziționarea unui imobil teren. Societatea a perfectat o promisiune sinalagmatică de vânzare cumpărare prin care si-a asumat obligatia de a-si exprima consimțământul în formă autentică în vederea cumpărării unui imobil teren la un preț de ... lei. Societatea a achitat un avans în cuantum de ... lei (sumă compusă din ... lei avansuri ridicate de asociat și ... lei creditare societate de asociat), urmând ca la data plății integrale a prețului de vânzare în cuantum de ... lei (diferența de .. lei) să fie perfectat contractul de vânzare cumpărare în formă autentică, iar bunul imobil achiziționat în baza acestuia să fie inclus ca și activ al societății. În susținerea celor de mai sus, societatea prezintă promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare și chitanțele prin care a făcut plata avansului de .. lei.

**În drept**, potrivit art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **dividendul** reprezintă „ o distribuie în bani sau în natura, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică[...]”, iar potrivit dispozițiilor art. 67 alin. (1) din același act normativ, *“Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor către actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.”*

Potrivit prevederilor legale anterior citate, dividendul este definit ca fiind orice distribuie făcută în favoarea asociaților, deci orice plăți – în bani sau natura – efectuate de societate în beneficiul asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea lor în scopul activității economice a societății. Astfel, sumele respective, ridicate de asociat și nerestituite și pentru care nu se demonstrează că au fost utilizate în beneficiul activității economice a societății, sunt asimilate dividendelor de la data plății acestor sume.

În același sens, se impune precizarea că legiuitorul permite administratorului societății să ridice sume de bani din casierie în vederea achizițiilor pentru realizarea de operațiuni impozabile, însă prevede că, în situația în care nu se justifică utilizarea sumelor respective în beneficiul activității economice a societății, **sumele respective reprezintă dividende** și sunt tratate ca atare.

Fata de cele de mai sus, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală de la lit.B pct.6) din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../16.08.2011, și anume:

“(...) în timpul controlului a fost analizată relația cu partenerul extern (fisa contului 401 - ..... STI Turcia) precum și documentele aferente, inclusiv cele vizând stingerea obligațiilor către acesta, din care nu rezultă că au fost efectuate plăți în numerar și nu există concordanțe între datele sau sumele înscrise în “chitanțele” prezentate și datele înscrise în contabilitatea societății.

Conform prevederilor din Anexa 2 - Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, cuprinsa în O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului “chitanța pentru operațiuni în valută” este următorul:

“... numele și prenumele persoanei care depune/încasează sume în valută și ce reprezintă acestea;...”.

Or, din înscrisurile prezentate în timpul controlului pentru justificarea sumelor ridicate din caseria societății, nu rezultă ce reprezintă plățile înscrise în acestea”.

(...)

Precizăm faptul că în timpul controlului nu a fost prezentată această “promisiune” de cumpărare a vreunui bun imobil, mai mult, în explicațiile date de către reprezentatul legal al societății (nota explicativă dată în data de 12.07.2011), se vorbește doar de suma de .. dolari, care ar fi reprezentat achitarea obligațiilor către partenerul extern ... (și nu de suma de .. lei, de care face vorbire petenta ca ar fi fost achitată).

După cum s-a prezentat și în raportul de inspecție fiscală întocmit în baza constatărilor rezultate din verificarea documentelor prezentate de societate, balanța de verificare întocmită de societate la data de 30.05.2011 prezintă sold debitor la contul 461.1 “Debitori diverși - ...” în cuantum de .. lei și sold debitor la contul 542.1 “Avansuri de trezorerie - ...” în cuantum de ... lei”.

Se reține că societatea contestatoare nu a dovedit nici la control și nici până la data soluționării contestației faptul că sumele respective au fost utilizate în scopul în care se susține în contestație ca ar fi fost utilizate și că urmarea susținerii petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației.

Ca urmare, se reține că sumele plătite în favoarea asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea în beneficiul operațiunilor economice ale unității, fiind asimilate dividendelor, urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plată veniturilor.

Fată de cele reținute anterior, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, având în vedere că pentru suma totală de.... lei, ridicată din casieria unității, unitatea nu a fost în măsură să justifice utilizarea acesteia în scopul activității curente a societății, în mod legal organele de control au considerat că suma respectivă a fost utilizată în beneficiul asociatului, fiind asimilată dividendelor.

Referitor la modul de calcul al impozitului pe dividende datorat pentru suma anterior precizată, considerat de petenta “matematic greșit”, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../16.08.2011, organele de inspecție fiscală precizează că “acestea se calculează prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra sumelor brute distribuite în cuantum de ... lei (.. lei x 100/84) și nu asupra sumei nete ridicate de participant în cuantum de ... lei”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, din care se reține ca pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală unitatea nu a fost în măsură să dovedească suma totală de .. lei ridicată din casieria unității verificate în perioada decembrie 2008 - decembrie 2010, respectiv în perioada ianuarie - mai 2011, de dl.... în calitate de administrator și asociat al societății verificate, a fost utilizată în scopul activității economice a SC ... SRL, și întrucât nici în susținerea contestației petenta nu prezintă documente prin care să demonstreze o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, rezulta că în mod corect organele de control au stabilit că pentru suma menționată societatea datorează **impozitul pe dividende în suma de .. lei**, contestația formulată urmând **a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe dividende în suma de ... lei, întrucât stabilirea acestora în sarcina societății contestatoare reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că, potrivit celor de mai sus, în sarcina S.C. ... S.R.L. s-a reținut că datorat impozitul pe dividende în suma de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în suma de ... lei.

Ca urmare, **contestatia** unității urmează să fie **respinsă ca neîntemeiată** și pentru **majorările de întârziere aferente impozitului pe dividende în suma de ... lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș, în ceea ce privește suma totală de .. lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**3. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr.F-MS .../25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**