



## Ministerul Finantelor Publice

### Agentia Națională de Administrare Fiscală Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail :  
date.valcea.vl@mfinante.ro

## DECIZIA NR. ... din ...07.2010

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC A. SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../...05.2010 și completată prin adresa nr..../...07.2010 .**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr....din ...06.2010 asupra contestației formulate **SC A. SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr... /...05.2010 și completată prin adresa nr.../...07.2010 .

Contestația are ca obiect suma de **...lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr... /...04.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr.../ ..04.2010 întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de **...05.2010** potrivit confirmării de primire existentă în copie la dosarul contestației, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit .

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC A. SRL, în persoana d-lui T. T. confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC A. SRL înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. ... / ....05.2010 și completată prin adresa nr./...07.2010, pentru suma totală de... lei .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... din ...04.2010 și Raportul de inspectie fiscala nr. ..../.04.2010, motivand urmatoarele :

**1.** Petenta arată că în luna decembrie 2006 a fost vândută stația PECO către SC E. SRL , Sibiu cu factura nr.../...12.2006 în valoare de ... lei ron și TVA de ... lei Ron , iar organele de inspecție fiscală au considerat că această tranzacție a fost subevaluată deoarece s-a situat sub prețul de înregistrare în contabilitate de ... lei Ron și au majorat veniturile evidențiate de societate cu suma de ... lei .

Petenta susține că concluziile organelor de inspecție fiscală sunt eronate deoarece a fost obligată să procedeze la reevaluarea activelor constând în teren, stație de carburanți, rezervoare și pompe, pentru a obține credit în vederea modernizării și aducerii la standarde UE, urmând a fi închise la ....01.2007 .

Petenta susține că modernizarea stației de carburanți nu s-a putut realiza datorită lipsei de mijloace financiare, drept pentru care a hotărât vânzarea acesteia .

Astfel, petenta susține că a dat anunț la mica publicitate ce s-a publicat în nr....din ....12.2006 al ziarului "Mica Publicitate", pentru licitația ce a avut loc la ....12.2006, la sediul societății .

Petenta arată că la licitație s-au prezentat trei societăți comerciale, respectiv SC C SRL , SC S SRL și SC E. SRL vânzarea fiind adjudecată în favoarea celei din urmă, oferind prețul cel mai mare de ... lei , TVA inclus .

Petenta arată că astfel organele de control au majorat în mod tendențios veniturile societății înregistrate în anul 2006, cu suma de ... lei, deoarece potrivit art.24, alin.15 din Legea nr.15/2003 rep.modificat prin OG nr.83/2004, valabilă la partea adjudecării tranzacției " valoarea rămasă neamortizată în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil , în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii ."

**2.** Petenta arată că în cazul clienților neîncasați SC S. SRL și SC L. SRL provin din anii 2002 și 2003, iar în prezent aceste societăți se află în faliment , iar aceasta a făcut demersurile legale pentru încasarea sumelor datorate și a obținut Hotărâri Judecătorești definitive în anul 2003 .

Organele de control au considerat că procentele de 20% și 25% trebuiau aplicate la sumele neîncasate pentru calculul provizioanelor aferente anilor 2004 și 2005, menționând că nu au fost respectate prevederile art.22, pct.53 din HGR nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, iar sumele nu au fost încasate .

**3.** Cheltuielile de asigurare în sumă de ... lei înregistrate în anul 2007, în mod nelegal au fost considerate nedeductibile fiscal, deoarece acestea reprezintă contravaloarea contractului de asigurare a clădirilor proprietate a celor doi asociați în care practic se desfășoară activitatea societății .

În conformitate cu pct.III lit.c din contractul de comodat încheiat la data de .../01/2005, pe toată durata contractului, adică până în anul 2020, societatea suporta cheltuielile pentru asigurarea condițiilor pentru activitatea desfășurată în spațiile puse la dispoziție .

Petenta arată că nu s-a perceput nici o chirie pentru spațiul pus la dispoziție de către soții Totelecan și nici alte costuri de întreținere și utilități în perioada 1997-2010 .

**4.** Cheltuielile în valoare de ...lei înregistrate în baza facturii nr.../...03.2007 emisă de SC C. SRL pentru care nu s-a acordat drept de deducere , deoarece nu a

putut prezenta un deviz de lucrări, aceste lucrări constând în finisaje interioare, zugrăvit, pe suprafața de 100mp pentru care s-a perceput un tarif de ... lei/mp.

5. Petenta contestă deasemenea cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei pentru anul 2008 potrivit racordului de energie electrică .

6. Petenta susține că a cumpărat în anul 1996 un P. T. energie electrică second-hand și s-a vândut în martie 2008 . Datorită vechimii defecțiunilor spontane înregistrate în ultima perioadă de funcționare s-a constatat că acesta nu mai corespunde nici fizic nici moral potrivit normelor de protecție a muncii .

Petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de vânzare a stației Trafo stabilind valoarea fiscal de vânzare egală cu valoarea stabilită prin raportul de de evaluare, influențată de amortizarea recalculată până la ....03.2008, stabilind o diferență de evaluare pentru stația Trafo de ... lei .

Petenta arată că întrucât SC A. SRL în luna martie a vândut conform facturii nr.../....03.2008 către SC O. SRL postul Trafo și cei doi stâlpi în valoare totală de ...lei plus TVA aferent de .. lei, valoarea mijloacelor fixe a fost scăzută din evidența contabilă .

## **B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

SC A SRL are sediul situat în jud.Vâlcea, este înregistrată la ORC sub nr.j38/.../1994 și are cod de înregistrare fiscală ....

### **Impozitul pe profit**

A fost verificat în baza legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a cuprins perioada de verificare 01.01.2005 - 30.09.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a realizat venituri în principal din activitatea de comercializare de aparate pentru prevenirea și stingerea incendiilor (stingătoare), prestări servicii : reparat,incarcat,verificat, vopsit stingătoare, precum și servicii de cazare în spațiul pus la dispoziția S.C. A.P S.R.L. de către persoana fizică T. T., și anume PENSIUNE TURISTICA "R" având ca obiect de activitate "cazare și prestări servicii turistice alimentare pentru turism" situată în Rm.Valcea, jud.Valcea.

### **Anul 2006**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depus la organul fiscal teritorial declarația anuală privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr..../....02.2007, prin care a declarat o pierdere fiscală în anul curent în sumă de ...Ron .

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele influențe fiscale pentru anul 2006 :

1) În luna decembrie 2006 a fost vândută stația PECO către SC E. SRL , Sibiu cu factura .../...12.2006 în valoare de ... RON și TVA = .... RON respectiv :

- teren  $1 \times 150.000 = \dots$  TVA = ... RON;
- Stație carburanți =  $1 \times 30.000 = \dots$  TVA = ....RON;
- Rezervoare cuva  $4 \times 3.000 = \dots$  RON TVA = ... RON;

- Pompe distributie 2\*4.000=... RON TVA= .... RON ;

S-a mentionat pe factura „pentru pozitiile 1 si 2 se aplica taxarea inversa „In evidenta contabila aferenta lunii decembrie 2006 s-au inregistrat :

411= 758 ..... Ron

4111= 4427 ..... Ron

fara a se inregistra si taxarea inversa aferenta in suma de .... RON.

Suma incasata de la SC E. SRL pana la data de ...04.2007 a fost de ... RON fiind respectate prevederile art.160, alin.5 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile și completările ulterioare .

SC A SRL a procedat la publicarea in nr.... din 6-7 decembrie 2006 al ziarului Mica Publicitate, respectiv s-a platit anuntul la SC S. SRL „SC A SRL din Rm.Valcea, vinde prin licitație statia D.C. care va avea loc pe data de ....12.2006 la sediul mai sus mentionat.

”In data de ....12.2006 s-au prezentat la licitatie 3 societati comerciale : SC C. SRL, SC S. SRL și SC E. SRL, iar prețul oferit de către SC E. SRL de ... RON (cu TVA inclus ) a fost adjudecat, așa cum rezulta din PV incheiat in data de ....12.2006 prezentat organelor de inspectie fiscala .

In luna decembrie 2006 operatorul economic a înregistrat scăderea din gestiune a activelor vândute, înregistrând pe cheltuieli suma de ... lei, valoare rămasă neamortizată .

Organele de inspecție fiscală au constatat că activele vândute în luna decembrie 2006 cu factura nr. .../...12.2006, au fost reevaluate in baza Raportului de evaluare intocmit de catre expertii M. Gh., D. V. si T. V. la data de ...12.2003 (raport intocmit la cererea SC A SRL in baza contractului nr..../2003).

Astfel în baza raportului de evaluare s-au inregistrat urmatoarele valori in balanta de verificare intocmita pentru 31.12.2003:

- valoarea terenului de constructii este de ... ROL..
- valoarea constructiilor este de ..... ROL.;
- valoarea instalatiilor este de..... ROL.

In evidenta contabila intocmita pentru luna decembrie 2003 s-au efectuat urmatoarele inregistrari contabile :

211.10=105 ..... ROL;

213.10=105 ..... ROL;

213.10= 105 ..... ROL;

212 = 231 ..... ROL;

212= 105 ..... ROL ;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența lunii decembrie 2004 valoarea constructiei a fost majorata cu suma de ...RON , respectiv s-a majorat de la .... Ron la ... Ron, diferența reprezentând c/v pavele achiziționate în luna noiembrie 2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din datele preluate din Raportul de evaluare, că au rezultat urmatoarele aspecte:

- pozitia „statie trafo „ in valoare de ... RON reprezinta de fapt atat „statie trafo” in valoare de ... **RON** cat si „pompe lichide usoare tip Tokheim „(2 buc) in valoare totala de .... **RON** .

Conform raportului de evaluare, pompele respective au fost puse in functiune in luna mai 2002 (in urma achizitionarii acestora de la furnizorul extern T. N.M &D. –conform Invoice-ului nr../....05.2002 in valoare de .... Euro).

De asemenea conform Raportului de evaluare durata ramasa de viata pentru pompe este de 13,5 ani ( 162 luni), rezultand astfel o amortizare lunara de .... lei Ron, iar pentru statia trafo s-a stabilit o durata de viata de 8 ani (96 luni ) in baza careia s-a calculat o amortizare lunara de ..... RON.

Astfel pentru mijloacele fixe vandute in decembrie 2006 valoarea totala a amortizarii pentru perioada de pana la 31.12.2006, înregistrată de societate, este :

a) construcție (pentru valoarea de .... RON) – total amortizare = .... RON din care :

- .... RON = ..... RON \* 24 luni ( anii 2005-2006);

- ..... RON =..... RON \* 12 luni ( anul 2004)-nu a fost luata in calcul amortizarea aferenta pavelelor ;

- rezervoare metalice - total amortizare = ..... RON ( .... RON \*36 luni ) ;

b) echipamente tehnologice

- (pompe usoare )- total amortizare = .... RON calculata astfel :

..... RON\*36 luni ( ianuarie 2004-decembrie 2006) ;

În baza prevederilor art.11,alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de vânzare a mijloacelor fixe prevazute in factura nr...../....12.2006, stabilind valoarea fiscala de vânzare egala cu valoarea stabilita prin raportul de evaluare influențată de amortizarea recalculata pana la data de 31.12.2006 respectiv :

a) constructie = .....Ron ;

-amortizare aferenta constructiei = .... Ron ;

-valoare de vanzare minima= .... Ron ;

-valoare de vanzare inregistrata = ... Ron –cladire si 4 rezervoare cuva;

- diferenta de valoare pentru constructie = .... **Ron**

b) pompe usoare = .... Ron;

- amortizare calculata pentru 36 luni= .... Ron

- valoare de vanzare minima= ..... Ron;

- valoare de vanzare inregistrata =..... Ron

- diferenta de valoare pentru pompe =.... **Ron**

c) valoare teren = .... Ron ;

- valoare de vanzare minima= ..... Ron ;

- valoare de vanzare inregistrata =..... Ron ;

- diferenta de valoare pentru teren =..... **Ron** .

În urma acestor recalculări s-a stabilit o diferență față de veniturile evidențiate în suma totală de ..... RON, suma cu care organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

**2)** Organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată în anul 2006 cu suma de ... lei Ron reprezentând diferența dintre suma de ... RON – cheltuiala cu provizioanele constituite în procente de 20 %, 25 % și 30 % pentru clienții neîncasați și .... RON – cheltuiala cu provizioanele constituite în procent de 30 % pentru clienții neincasati . În fapt societatea a înregistrat în luna martie 2006 :

654=411 .... RON

Pentru cei doi clienți societatea a prezentat :

- **Sentința nr. 1931/C** aferentă Dosarului .../COM/2003 pentru suma de ... RON reprezentând c/v facturii nr..../....11.2002 emisă către SC S. SRL . Prin Sentința nr. .../C se „admite în parte cererea formulată de creditoarea SC A. SRL împotriva debitoarei SC S. SRL . Someaza pe debitoare să plătească creditoarei în termen de 20 de zile de la primirea prezentei ordonanțe suma de ..... RON [...]”;

- Încheierea nr..../....11.2003 aferentă Dosarului nr..../2003 pentru suma de ... RON prin care :” încuviințează investirea cu formula executorie a Biletului la ordin emis la data ....07.2003 de SC L. în favoarea creditoarei SC A. SRL scadent la ...09.2003.”

Organul de inspecție fiscală a considerat că procentele de 20 % și 25 % trebuiau aplicate asupra sumelor neincasate și înregistrate corespunzător în anii 2004 și 2005, nefiind astfel respectate prevederile art.22, punctul 53 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Rezultă că pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei ron, în conformitate cu art. 19 alin.(1) , art.17 și art.21,alin.(4),lit.p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei Ron s-au calculat accesorii în sumă totală de ... Ron, în conformitate cu prevederile art. 119,alin.(1),art.120,alin.(1) și alin (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

## **Anul 2007**

Societatea a depus la organul fiscal teritorial declarația anuală privind impozitul pe profit înregistrată sub nr..../....02.2008, prin care a declarat o pierdere fiscală din anii precedenți în sumă de ... Ron și o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... RON;

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele influențe fiscale pentru anul 2007 :

**1)** În luna martie 2007 au fost înregistrate cheltuieli în valoare de ... RON evidențiate în cont 628, reprezentând “lucrări construcții cf. situație de plată”, corespunzător facturii nr..../....03.2007 emisă de către S.C. C. S.R.L. Rm.Vâlcea .

Organele de control au constatat că întrucât pe parcursul desfășurării inspecției fiscale nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc., care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor de construcții, astfel cum se menționează în factura prezentată, cheltuielile înregistrate în suma de ... RON au fost considerate

cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.21),alin.4),lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.48 din H.G.R. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

**2)** În anul 2007 au fost inregistrate cheltuieli privind asigurările în sumă totală de ... Ron evidentiata in cont 613, constatate ca fiind nedeductibile fiscal, acestea fiind cheltuieli care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile intrucat sunt cheltuieli privind asigurările de bunuri ce apartin si sunt folosite de catre persoane fizice si nu de operatorul economic (S.C. A. S.R.L.).

Astfel, conform contractului de asigurare a bunurilor nr....incheiat cu BT A.T. S.A., in calitate de asigurat sunt înscrise persoanele fizice T.T. și M., iar obiectul asigurării il constituie "CLADIRI".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totala de ... RON reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.19,alin.(1),art.21),alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.22 din H.G.R. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

Astfel, pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat un profit impozabil în sumă de ... Ron, impozit pe profit datorat în sumă de ... lei ron, sponsorizare potrivit legii în sumă de ... lei ron și un impozit pe profit datorat final în sumă de ... lei ron .

Diferența suplimentară de impozit pe profit a fost stabilită în baza prevederilor art. 19 alin.(1) , art.17si art.21,alin.(4),lit.p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... RON s-au calculat accesorii in suma totala de ... lei Ron, în conformitate cu prevederile art. 119,alin.(1),art.120,alin.(1) si alin (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

## **Anul 2008**

Societatea a depus la organul fiscal teritorial declaratia anuala privind impozitul pe profit înregistrată sub nr.../....02.2009, prin care a declarat o pierdere fiscala a anului curent în sumă de ... Ron și o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți în sumă de ... Ron, rezultând astfel o pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori în sumă de ... Ron .

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2008 următoarele influențe fiscale :

**1)** au fost majorate cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de ... lei ron, astfel :

In luna iunie 2008 c/v investitie reprezentand „racord energie electrica” inregistrata in cont 2132 a fost evidentiata in mod eronat pe cheltuieli prin articolul contabil :

628=2312 cu suma de ... Ron in baza urmatoarelor considerente :

In baza Contractului de Racordare nr.../....11.2007 incheiat cu S.C. C.D S.A.- in calitate de Operator -si S.C. A. S.R.L. - in calitate de utilizator (solicitant de servicii de racordare la reseaua electrica de distributie)- si a Autorizatiei de construire

nr.../ din .....12.2007 eliberata de Primaria mun.Rm.Vâlcea prin care S.C. A. P. S.R.L se autorizeaza pentru executarea lucrarilor de construire pentru alimentarea cu energie electrica s-au executat lucrari pentru un circuit trifazat aerian L 440 m pe stalpii existenti ai LEA + LES 0,4 kv L =150 m, pentru S.C. A.S.R.L.

Denumirea instalatiei de racordare : " Alimentare cu energie electrica , Sediul firma, Rm. Valcea" iar contravaloarea cheltuielilor cu racordul de energie electrica inregistrate de societate in trim.I/2008 in suma de ... RON au fost evidentiata in cont 2312 "racord energie electrica".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de ... RON reprezentand partea ramasa pentru S.C. A. P. S.R.L. a fost inregistrata eronat in contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", intrucat valoarea investitiei reprezentand partea ramasa pentru S.C. A. P. S.R.L. a fost in suma de ... RON si nu in suma de ... RON dupa cum mentioneaza operatorul economic.

Astfel suma de ...RON reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal conform prevederilor art.1,alin.1 din H.G.R. nr. 105/ 2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe coroborate cu art.24,alin.1 si alin.2, lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

2) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2008 a fost vandut catre S.C. O. S. S.R.L. conform facturii nr.../....03.2008 „transformator 100 Kwati, Stalpi S8 2 buc. in valoare totala de ... RON si TVA aferenta de ... RON.

Contravaloarea mijlocului fix vandut (Instalatie Trafo), a fost scazuta din evidenta contabila la valoarea de inregistrare in suma de ... RON din care suma de ... RON, reprezentand valoarea ramasa neamortizata a fost inregistrata pe cheltuieli(cont 658 ).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca „instalatia trafo” reprezinta mijloc fix reevaluat la data de 31.12.2003 conform raportului de evaluare in baza caruia s-au inregistrat valoarea instalatiilor de ... RON(... RON) din care :

- pompe lichide usoare tip Tokheim (2 buc) = ... RON;
- statie trafo = ... RON ;

Pompele au fost vandute in anul 2006, ramanand astfel statia trafo in valoare de ... lei ron. Pentru statia trafo s-a luat in calcul o durata de viata de 96 luni respectiv o amortizare lunara de ... RON.

In baza art.11 al Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare organul de inspectie fiscala a reincadrat operatiunea de vanzare a statiei trafo, stabilind valoarea fiscala de vanzare egala cu valoarea stabilita prin raportul de evaluare influentata de amortizarea recalculata pana la data de 31.03.2008 respectiv :

- valoare statie trafo=... RON;
- amortizare lunara recalculata conform raportului de evaluare =... RON= ... RON/96 luni;
- amortizare calculata pentru 51 luni = ...RON
- valoare minima de vanzare = ....RON ;
- valoare de vanzare inregistrata = .... RON;
- diferenta de valoare pentru statie trafo = ... **RON** ...



Astfel, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2008 cu veniturile stabilite suplimentar în sumă de ... lei .

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de SC A. SRL .

**A) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei Ron**

**1) În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de ... lei aferente anului 2006 și veniturile impozabile în sumă de .... lei aferente anului 2008**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe profit aferent unor bunuri vândute la o valoare mai mică decât cea înregistrată în contabilitate .**

**În fapt,**

a) În data de 6 decembrie 2006, **SC A. SRL** a procedat la publicarea în ziarul Mica Publicitate nr.1583 a anunțului privind vânzarea prin licitație a stației de distribuție carburanți care a avut loc în data de ...12.2006 la sediul societății situat în Rm.Valcea, ....

În data de ....12.2006 s-au prezentat la licitație 3 societăți comerciale, respectiv SC C. SRL, SC S. SRL și SC E SRL, iar prețul oferit de către SC E. SRL a fost de ... RON (cu TVA inclus ) care a fost și adjudecat, așa cum rezulta din PV încheiat în data de ...12.2006 .

Astfel, în luna decembrie 2006 SC A. SRL a vândut stația PECO către SC E. SRL , Sibiu pentru care a fost emisă factura nr..../...12.2006 în valoare de ... lei Ron și TVA = ... lei Ron, unde la pozițiile 1 și 2 este menționat că se aplică taxarea inversă .

Factura de livrare a cuprins următoarele componente :

- teren 1\*...=..... TVA = ... Ron ;
- Stație carburanți = 1\*...=..... TVA= ..... Ron ;
- Rezervoare cuva 4\*...=..... RON TVA= ..... Ron ;
- Pompe distribuție 2\*.....=..... RON TVA=..... Ron ;

SC A SRL a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2006 venituri în sumă de ... lei Ron și TVA colectată în sumă de ... lei Ron, fără a se înregistra și taxarea inversă aferentă în suma de ....RON .

SC A SRL a încasat de la SC E SRL până la data de ...04.2007 suma de ... Ron .

Organele de inspecție fiscală au constatat că activele vândute în luna decembrie 2006 cu factura nr. .../...12.2006, au fost reevaluate în baza Raportului de evaluare încheiat la data de 31.12.2003 .

Astfel în baza raportului de evaluare s-au înregistrat următoarele valori în balanța de verificare întocmită pentru 31.12.2003 :

- valoarea terenului de construcții - .... lei Rol ( .... lei Ron);
- valoarea construcțiilor - .... lei Rol ( .... lei Ron);
- valoarea instalațiilor - .... lei Rol (... lei Ron)

În evidența contabilă întocmită pentru luna decembrie 2003 societatea a efectuat următoarele înregistrări contabile :

211.10=105 ... Rol;  
213.10=105 ... Rol ;  
213.10= 105 .... Rol ;  
212 = 231 .... Rol ;  
212= 105 .... Rol ;

În luna decembrie 2006 SC A. SRL a efectuat scăderea din gestiune a activelor vândute, astfel :

658=212 .... lei Ron  
658=211 .... lei Ron  
2812=212 .... lei Ron  
28131= 2131 ... lei Ron  
658= 2131 ....lei Ron

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru mijloacele fixe vândute, cheltuiala aferentă valorii rămase neamortizată este de ... lei Ron .

În luna decembrie 2004 valoarea construcției a fost majorată cu suma de ... lei Ron, respectiv s-a majorat de la .... Ron la .... Ron, diferența reprezentând c/v pavele achiziționate în luna noiembrie 2004.

În baza prevederilor legale ale art.11, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de vânzare a mijloacelor fixe înscrise în factura nr. .../....12.2006, stabilind valoarea fiscală de vânzare egală cu valoarea stabilită prin raportul de evaluare influențată de amortizarea recalculată până la data de 31.12.2006 ,

În urma acestor recalculări s-a stabilit o diferență față de veniturile evidențiate de societate în suma totală de ... **RON**, suma cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată pentru anul 2006 .

**b)** În luna martie 2008 SC A. SRL a fost vândut către S.C. O. S. S.R.L. în baza facturii fiscale nr..../....03.2008 „transformator 100 Kvați, Stâlpi S8 2 buc. în valoare totală de ... RON și TVA aferentă de ... RON .

Contravaloarea mijlocului fix vândut (Instalație trafo), a fost scăzută din evidența contabilă la valoarea de înregistrare în suma de .... lei ron din care suma de ... lei ron, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a fost înregistrată de societate pe cheltuieli (cont 658).

Organele de inspecție fiscală au constatat că „instalatia trafo” reprezintă mijloc fix reevaluat la data de 31.12.2003 în baza căreia societatea a înregistrat valoarea instalațiilor de .... ROL din care :

- pompe lichide usoare tip Tokheim (2 buc) = .... RON;
- stație trafo = .... RON ;

Pompele au fost vândute în anul 2006, rămânând astfel stația trafo în valoare de .... RON. Pentru stația trafo s-a luat în calcul o durată de viață de 96 luni respectiv o amortizare lunară de ...RON.

În baza art.11 al Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organul de inspecție fiscală a reînscris operațiunea de vânzare a stației trafo, stabilind valoarea fiscală de vânzare egală cu valoarea stabilită prin raportul de evaluare influențată de amortizarea recalculată până la data de 31.03.2008, rezultând o diferență de valoare pentru stația trafo de ... lei ron .

**În drept**, art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare .”

Art.11 din același act normativ, menționează următoarele :

“ 1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reînscris forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției .”

Art. 67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează :

“ Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Art. 6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează următoarele :

“ Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză .”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și

cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată se reține că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției .

Astfel, se reține că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză .

În această situație, organele fiscale vor proceda la estimarea bazei de impunere, prin luarea în considerare a prețului de piață al tranzacției sau bunului impozabil, așa cum este definit de Codul fiscal.

**În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de ... lei, se rețin următoarele :**

Potrivit situației de fapt prezentată, se reține că în anul 2003 petenta a procedat la reevaluarea mijloacelor fixe existente la acea dată în patrimoniul societății, ocazie cu care s-a întocmit raportul de evaluare de către experții tehnici : M. Gh., D. V. și T. V.

Astfel, până la data reevaluării petenta figura în+ evidența contabilă cu următoarele elemente patrimoniale :

- terenuri în valoare de .... lei rol ;
- echipamente tehnologice în valoare de ... lei rol ;
- imobilizări corporale în curs de execuție în sumă de ... lei rol ;

Prin raportul de evaluare s-au stabilit următoarele valori :

- valoare teren de construcții de ..... lei Ron ;
- valoare construcții de ....lei Ron ;
- valoare instalații de ..... lei .

Așa cum rezultă din bilanța de verificare încheiată la ....12.2003, petenta a înregistrat diferențele rezultate din reevaluare, respectiv pentru terenuri valoarea de ... lei Rol, rezultând astfel o valoare a terenurilor de ...lei Rol, pentru echipamente tehnologice și instalații valoarea de ... lei Rol, rezultând o valoare a acestora de ... lei Rol , pentru construcții valoarea de ... lei Rol .

De reținut este faptul că petenta a efectuat și reevaluarea investiției în curs de execuție care până la ...11.2003 se afla în contul 231, cu suma de ... lei Ron pentru ca în luna decembrie 2003 să înregistreze aceste imobilizări în curs în contul 212 "Construcții ", înregistrând totodată și diferențe din reevaluare în sumă de ... lei Ron și astfel petenta să figureze la data de 31.12.2003 cu sold la construcții de ...lei .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta în luna decembrie 2006 a procedat la vânzarea, prin licitație, a acestor mijloace fixe la o valoare totală de 238.000 lei către firma SC E. SRL, Sibiu, întocmind în acest sens factura fiscală nr..../...12.2006 .

Totodată aceasta a procedat în luna decembrie 2006 la descărcarea din gestiune a acestor mijloace fixe, incluzând pe cheltuieli valoarea mijloacelor fixe



În contestația formulată petenta susține că organele de control au majorat în mod tendențios veniturile societății înregistrate în anul 2006, cu suma de ... lei, întrucât potrivit art.24, alin.15 din Legea nr.15/2003 rep.modificat prin OG nr.83/2004, valabilă la partea adjudecării tranzacției “ valoarea rămasă neamortizată în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil, în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii .”

Aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente :

În mod eronat petenta a corelat majorarea veniturilor în sumă de ... lei Ron cu prevederile art.24, alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece organul de inspecție fiscală a acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei Ron, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute în decembrie 2006 .

Așa cum s-a reținut anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor în baza prevederilor art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se prevede că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unui tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia .

Mai mult decât atât se reține că petenta nu a prezentat un raport de expertiză tehnică din care să rezulte care au fost cauzele care au condus la diminuarea valorii de tranzacție stabilită inițial prin raportul de expertiză, la momentul 2003 .

Astfel, se reține că potrivit art.94, alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală “**Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice** sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte sau împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții .”

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației apreciază că petenta nu justifică, cu documente, această diminuare de valoare a tranzacției mijloacelor fixe sub valoarea stabilită de experții tehnici, cu toate că în perioada 2004 - 2006 au avut loc creșteri economice .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că în mod legal s-a procedat la recalcularea veniturilor în sumă de ... lei aferente livrării efectuate de petentă, astfel că susținerile acesteia apar ca neîntemeiate .

**Referitor la veniturile impozabile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei,** se rețin următoarele :

În mod similar petenta a procedat și cu livrarea stației trafo care a fost vândută în luna martie 2008 către S.C. O. S. S.R.L. la valoarea de ... Ron și TVA de ... lei ron, cu toate că acest mijloc fix fusese supus reevaluării în anul 2003 și pentru care s-a stabilit o valoare de ... lei .

Întrucât prețul tranzacției obținut din livrarea stației trafo a fost mai mic decât stabilit prin reevaluare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală s-au prevalat de dispozițiile art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, acestea procedând la estimarea veniturilor, astfel :

Prin raportul de reevaluare a fost stabilită o amortizare lunară de ... lei Ron, iar durata de viață a stației este de 96 luni. Rezultă așadar o amortizare lunară recalculată de ... lei .

Amortizarea calculată pentru 51 luni este în sumă de ... lei iar valoarea minimă de vânzare este de ... lei Ron ...

Având în vedere că tranzacția s-a efectuat la valoarea de ... lei Ron, organele de inspecție în mod corect au stabilit o diferență de valoare pentru stația trafo în sumă de ... lei ..

În contestația formulată petenta susține că datorită vechimii defecțiunilor spontane înregistrate în ultima perioadă de funcționare s-a constatat că aceasta nu mai corespunde nici fizic, nici moral potrivit normelor de protecție a muncii .

Aceste susțineri nu pot fi deasemenea luate în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât petenta nu probează cu documente că acest mijloc fix a suferit astfel de defecțiuni, neexistând astfel o expertiză tehnică întocmită de un expert tehnic în acest sens .

**În concluzie**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale declarate de petentă pentru anul 2006 cu veniturile impozabile în sumă de ... lei și la diminuarea pierderii fiscale declarate de petentă pentru anul 2008 cu veniturile impozabile în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

## **2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei aferente anului 2007**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei aferente unor prestări de servicii, în condițiile în care aceste cheltuieli nu au la bază un contract, situații de lucrări, rapoarte de lucru care să justifice prestarea acestora .**

**În fapt**, în luna martie 2007 SC A. SRL a înregistrat în contul 628 cheltuieli în sumă de ... lei Ron reprezentând "lucrari constructii cf. situatie de plata", în baza facturii nr....../...03.2007 emisa de catre S.C. C. S.R.L. Rm.Vâlcea .

Organele de control au constatat că întrucât pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc., care sa justifice prestarea efectiva a lucrarilor de construcții, astfel cum se mentioneaza in factura fiscală în cauză, cheltuielile inregistrate in suma de ... lei Ron sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil .

**În drept**, art.21, alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizează următoarele :

### **“ (4) Urma cheltuieli nu sunt deductibile:[..]**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta asistenta sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte; [....]**

Pct.48 din H.G.R. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizează următoarele :

“ Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, **sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului**, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului;

- prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situații de lucrări procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

- contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate .”

Din coroborarea articolelor legale menționate anterior se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli cu serviciile de management, consultanta asistenta **sau alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii **și pentru care nu sunt încheiate contracte**.

Totodată se reține că pentru a deduce cheltuielile cu alte prestări de servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ condițiile, respectiv că serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, **sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute**, iar prestarea efectiva a serviciilor să se justifice prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în contul de cheltuieli, lucrări construcții conform situație de plată în sumă de ... lei, în baza facturii fiscale nr..../....03.2007 emisă de SC C. SRL Rm.Vâlcea, fără a avea la bază situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție care sa justifice prestarea efectiva a lucrărilor de construcții .

Astfel, se reține că petenta nu a putut să facă dovada că serviciile au fost efectiv prestate, că acestea ar fi fost efectuate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate , precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, ne reprezentând în acest sens situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piață sau orice alte materiale corespunzătoare specificului activității desfășurate .

Cu ocazia formulării contestației, petenta a anexat un deviz de lucrări încheiat de SC C. SRL care are ca obiect “executat lucrări de finisaje interioare pensiunea R “, fără a prezenta un contract în formă scrisă care să stea la baza acestor lucrări .

Analizând însă natura lucrărilor ce s-ar fi efectuat, respectiv **executat lucrări de finisaje interioare pensiunea R** organele de soluționare a contestației rețin că în fapt petenta a executat o modernizare la o clădire, care i-a sporit gradul de confort și ambient și aceste investiții trebuiau incluse în imobilizări corporale în curs de execuție .

La finalizarea acestor modernizări, petenta trebuia să efectueze recepția acestora, întocmind în acest sens un proces verbal de recepție, iar cu aceste modernizări trebuia majorată valoarea mijlocului fix existentă .



Astfel, în situația realizării unei investiții în curs, așa cum apare explicat în devizul de lucrări anexat de petentă cu ocazia formulării contestației, se reține că la baza acestuia trebuiau să stea, o serie de informații furnizate de documentația tehnico-economică .

Această documentație, prezintă o importanță deosebită în fundamentarea parametrilor, proiectării și executării unei lucrări de investiții și conține în general următoarele documente :

- 1 ) proiectul de execuție, cu nota de prezentare,
- 2 ) devizul general care cuprinde soluțiile tehnice de construcție și arhitectura, valoarea de deviz pe obiecte și categorii de lucrări,
- 3 ) devize pe obiecte în care se cuprind cheltuielile pentru executarea obiectului proiectat rezultate din însumarea valorii devizelor pe stadii fizice și sintetice,
- 4 ) devize pe categorii de lucrări, prin care se stabilesc prețurile de deviz ale lucrărilor de construcție, instalații,
- 5) contractele de antrepriză ,
- 6) situații de plată ,
- 7) proces verbal de recepție ( de punere în funcțiune, de recepție parțială și finală ).

Ori așa cum s-a reținut anterior, petenta nu deține un contract încheiat cu SC C. SRL și nici o documentație tehnico-economică din care să rezulte că lucrările executate pot fi considerate lucrări de întreținere și reparații curente astfel încât acestea să fie înregistrate în cont de cheltuială sau investiții (modernizări) la construcția în cauză pentru a fi înregistrate în contul de imobilizări corporale .

**În consecință**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că în mod corect organele de control nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

### **3) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de... lei aferente anului 2007**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere a cheltuielilor cu asigurarea unor clădiri, în condițiile în care beneficiarii contractului de asigurare sunt persoanele fizice T. T. și T. M**

**În fapt**, în anul 2007 SC A. SRL a înregistrat cheltuieli privind asigurările în sumă totală de ... Ron aferente unor bunuri ce aparțin și sunt folosite de către persoane fizice și nu de societatea verificată .

Astfel, conform contractului de asigurare a bunurilor nr... încheiat cu BT A. T. S.A., în calitate de asigurați sunt înscrise persoanele fizice T. T. și M., iar obiectul asigurării îl constituie "CLADIRI".

**În drept**, art.19, alin.1 și art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

Art.19,alin.1

“ Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Art. 21, alin.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.[...]

Pct.22, din H.G.R. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“ Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor .

Potrivit situației de fapt prezentată, rezultă că petenta a încheiat cu BT A. T. S.A., contractul de asigurări nr.... unde la asigurat sunt înscrise persoanele fizice T. T și T. M., iar obiectul asigurării îl constituie ”CLADIRI”.

Având în vedere punctul de vedere nr.../..06.2010, exprimat de organele de inspecție fiscală cu privire la contestația formulată de petentă, rezultă că aceasta a desfășurat în perioada verificată activitate de comercializare de aparate pentru prevenirea și stingerea incendiilor precum și servicii de cazare în spațiul pus la dispoziția societății de către persoana fizică T. T. și anume pensiunea turistică “R “ având ca obiect de activitate “cazare și prestări servicii turistice alimentație pentru turism”, situată în Rm.Vâlcea .

Astfel, organelor de inspecție fiscală le-a fost prezentat contractul de comodat încheiat în data de 01.01.2005 unde la obiectul contractului, rezultă următoarele :

“ Comodantul acordă comodatarului dreptul de folosință pentru următoarele bunuri : -spațiu P+E+M format din 7 camere, aferent unei scări din imobilul proprietate personală ;

- spațiul aferent restaurantului, barului și bucătăriei .”

Iar la obligațiile părților, se precizează că :

“ c) pe toată durata contractului, comodatarul va suporta toate cheltuielile referitoare la utilitățile consumate pentru folosirea bunurilor, ce fac obiectul contractului (**energie electrică, termică, telefonie, alte cheltuieli legate de asigurarea condițiilor pentru desfășurarea activității în spații puse la dispoziție**), precum și impozitele și taxele aferente acestor spații .

d) comodatarul va efectua pe cheltuiala sa, lucrările de întreținere și reparații curente ale bunurilor ce fac obiectul contractului ;

e) comodatarul are acceptul comodantului, pentru efectuarea de investiții ( modernizări) la spațiile existente, și chiar pentru crearea de noi locuri de cazare în spațiul destinat mansardei, pusă la dispoziție în mod gratuit ;”

În acest sens, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu energia electrică, termică, telefonie, precum și impozitele și taxele aferente acestor spații puse la dispoziție în mod gratuit de către soții T. T. și T. M. .

În ceea ce privește cheltuielile de asigurare în sumă de ... lei, pentru care petenta și-a acordat drept de deducere, se reține că beneficiarii sumelor, în cazul producerii de evenimente pentru bunurile asigurate, sunt persoanele fizice T. T. și T. M. și nu SC A. SRL .

Rezultă așadar că aceste cheltuieli nu au fost efectuate pentru realizarea de venituri impozabile aferente societății astfel încât petenta să aibă drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei .

Astfel, plecând de la principiul de bază al determinării profitului impozabil unde se menționează că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, se reține că petenta nu a respectat acest principiu, drept pentru care organele de control au stabilit, în mod legal, că aceste cheltuieli sunt nedeductibile .

**În concluzie**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

#### **4) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei aferente anului 2006**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are dreptul de deducere a cheltuielilor cu provizioanele înregistrate în anul 2006, în condițiile în care provizioanele pentru clienții neîncasați sunt aferente anului 2004 și 2005**

**In fapt**, societatea a înregistrat în luna martie 2006 în evidența contabilă provizioane pentru clienți neincasati în suma de .... lei prin articolul contabil:

654 = 411 .... RON

Aceste provizioane au fost calculate pentru facturi neincasate de la SC S. SRL în sumă de .... Ron și de la SC L. SRL în sumă de ... Ron.

Operatorul economic a calculat provizioane pentru clienți neincasati, în suma totală de .... lei astfel:

20 % pentru anul 2004 = ..... RON ;

25 % pentru anul 2005 = ..... RON ;

30 % pentru anul 2006 = ..... RON ;

În timpul inspecției fiscale, operatorul economic a prezentat următoarele documente referitoare la demersurile pe care le-a întreprins pentru recuperarea sumelor respective :

- **Sentinta nr. .../C** aferenta Dosarului .../COM/2003 pentru suma de ... RON reprezentand c/v facturii nr..../....11.2002 emisa catre SC S. SRL . Prin Sentinta

nr..../C se „ admite in parte cererea formulata de creditoarea SC A. SRL impotriva debitoarei SC S. SRL . Someaza pe debitoare sa platesca creditoarei in termen de 20 de zile de la primirea prezentei ordonante suma de ... RON [...]”;

- Încheierea nr..../....11.2003 aferenta Dosarului nr..../2003 pentru suma de ... RON prin care :” incuviinteaza investirea cu formula executorie a Biletului la ordin emis la data ...07.2003 de SC L. in favoarea creditoarei SC A. SRL scadent la ...09.2003.”

Organul de inspectie fiscala a considerat că provizioanele constituite pentru anii 2004 și 2005, in procent de 20 % si 25 % trebuiau aplicate asupra sumelor neincasate și înregistrate corespunzator in anii respectivi, nefiind astfel respectate prevederile art.22, punctul 53 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

In aceste condiții, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala cu provizioanele constituite pentru anii 2004 și 2005, in suma totala de ... lei ca fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru anul 2006.

**În drept**, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.22, alin 1, lit c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza urmatoarele:

“**1)** Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor si provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel :

**c)** provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creantelor asupra clientilor, înregistrate de catre contribuabili, altele decât cele prevazute la lit. d), f), g) si i), care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii :

1. sunt înregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei;
3. nu sunt garantate de alta persoana;
4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Totodata pct.53 din HG44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, dat in aplicarea art.22 din acest act normativ precizeaza urmatoarele:

“ 53. Creantele asupra clientilor reprezinta sumele datorate de clientii interni si externi pentru produse, semifabricate, materiale, marfuri etc. vândute, lucrari executate si servicii prestate, pe baza de facturi, înregistrate dupa 1 ianuarie 2004 si neîncasate într-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei.

[...] Valoarea provizioanelor pentru creantele asupra clientilor este luata în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite conditiile prevazute la [art. 22](#) din Codul fiscal si nu poate depasi valoarea acestora, înregistrata în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevazute la [art. 22](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creantelor

înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.[...]"

Având în vedere precizarile legale invocate anterior, se reține că orice contribuabil are dreptul să-și deducă cheltuielile cu provizioanele, dacă la constituirea acestora s-au avut în vedere condițiile referitoare la procentul în limita căruia s-au constituit, dacă sunt înregistrate după data de ...01.2004, dacă sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, dacă sunt datorate de o persoană care nu este persoana afiliată contribuabilului și dacă au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

De asemenea *valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.*

Având în vedere situația de fapt înregistrată, se reține că petenta a constituit și înregistrat în evidența contabilă, în luna martie 2006 provizioane pentru clienții neincasați, în sumă totală de ... lei, aferente anilor 2004, 2005 și 2006, deși creanțele asupra clienților au fost înregistrate înainte de 01.01.2004, în acest fel influențând rezultatul exercitiului financiar al anului 2006.

Prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei, aferentă anilor 2004, 2005 și 2006, în luna martie 2006 petenta nu a respectat principiul de bază al determinării profitului impozabil, unde la art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt precizate următoarele :

**“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

În consecință, prin înregistrarea în evidența contabilă, în anul 2006 a cheltuielilor cu provizioanele, deși acestea se refereau și la anii 2004 și 2005, petenta a influențat rezultatul fiscal al anului 2006 cu suma de ...lei (... lei aferentă anului 2004 + ... lei aferentă anului 2005).

Astfel, pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute trebuie respectate, cu bună-credință, normele și principiile contabile, precum : principiul independenței exercitiului financiar, care presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora **și trecerii lor la rezultatul exercitiului financiar la care se referă;**

**Rezulta asadar că fiecărui exercițiu să i se atribuie numai acele cheltuieli și venituri care se corelează ca efort și efect rezultatului obținut .**

De reținut este faptul că exercițiul financiar are o durată de 12 luni în care apar o serie de consecințe, respectiv înregistrarea veniturilor în momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor și înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor al prestării serviciilor de către terți sau înregistrarea diferitelor operațiuni, în momentul în care sunt îndeplinite condițiile cerute de lege pentru efectuarea acestora, cum este speta de față, și anume constituirea de provizioane pentru clienții neincasați, deci pe măsura producerii operațiilor economico - financiare.

Asadar, intruca petenta nu a inregistrat provizioanele aferente anilor 2004 si 2005, in suma de .... lei in cursul acestor perioade , rezulta ca aceasta nu a respectat principiile de bază ale legii contabilității, de înregistrare a fenomenelor economice la momentul producerii lor, denaturând astfel posturile bilanțiere în mod nejustificat .

**Concluzionând**, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect au fost stabilite, pentru anul 2006, cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

## **5) Referitor la cheltuiala nedeductibila in suma de... lei aferentă anului 2008**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a realizat o investiție ce a constat în racord de energie electrica .**

**In fapt**, in luna iunie 2008 operatorul economic a inregistrat in contabilitate în contul de cheltuieli contravaloare investitiei reprezentand „ racord energie electrica ” efectuand urmatoarea inregistrare contabila : 628=2312 cu suma de ... Ron.

La baza efectuării acestei operatiuni contabile de catre societate au stat urmatoarele considerente :

Potrivit Contractului de Racordare nr.../....11.2007 incheiat cu S.C. C. D. S.A.- in calitate de operator -si S.C. A. P. S.R.L. - in calitate de utilizator (solicitant de servicii de racordare la reseaua electrica de distributie) si conform Autorizatiei de construire nr.../.. din ...12.2007 eliberata de Primaria mun.Rm.Vâlcea s-au executat lucrari pentru un circuit trifazat aerian pentru SC A. P. SRL, aceasta lucrare purtand denumirea “Alimentare cu energie electrica , Sediul firma, Rm. Valcea.”

Contravaloarea cheltuielilor cu racordul de energie electrica inregistrate de societate in trim.I/2008 a fost in suma de .... **RON** si au fost evidentiata in cont 2312 “racord energie electrica”.

In luna iunie 2008, a fost stornata contravaloarea investitiei, inregistrate in contul 2312, in suma de .... lei conform “ Nota de trecere pe cheltuieli a investitiei -Racord energie electrica”.

Potrivit acestui document: “ a fost refacturata c/val.cheltuielilor cu racordul de energie electrica la diversi clienti – consumatori care urmeaza sa se racordeze la instalatia electrica “ valoarea refacturata insumand .... lei.

Intrucat partea ramasa pentru S.C. A. P. S.R.L., a fost de...lei, sub valoarea de ... lei Ron care este limita minima de intrarea a mijloacelor fixe, intreaga investitie a fost stornata din contul 2312 si trecuta in contul 628 in luna iunie 2008, prin articolul contabil 628 = 2312 cu suma de .... lei.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in luna noiembrie 2007 operatorul economic a inregistrat in contul 605 “cheltuieli cu energia electrica ” factura nr.... / ....11.2007 – furnizor: S.C. C. D. S.A. reprezentand: Tarif racordare energie electrica, in valoare de ...lei (TVA = ... RON).

Acestea au considerat ca operatiune trebuia inregistrata in valoarea investitiei “ Instalatie de racordare – alimentare cu energie electrica “, rezultand astfel valoarea totala a investitiei in contul 2312 ” racord energie electrica” de ...**RON** (... RON + ... RON ).

În aceste condiții partea din valoarea investiției care ar fi rămas pentru S.C. A. P. S.R.L. după refacturarea acesteia către ceilalți beneficiari ar fi fost în suma de ... RON , adică peste limita minimă de ... lei pentru care pot fi considerate mijloacele fixe.

Astfel organele de control au considerat suma de ... RON, înregistrată societate în contul de cheltuieli 628, ca fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2008.

**În drept**, spetei în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.24, alin 1, și alin 2, lit a- c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizează următoarele:

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

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

**a)** este 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.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

Totodată art.1),alin.1) din H.G.R. nr. 105/ 2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe precizează următoarele:

“ Art. 1

(1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, **valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe** stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este de ... lei.**”

Potrivit temeiului de drept prezentat se reține că mijlocul fix amortizabil este definit ca fiind orice imobilizare corporală care este detinută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative și care are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

De asemenea 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.

În ceea ce privește valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe , începând cu februarie 2007, data publicării în MO a HG 105/ 2007, **aceasta este de ... lei.**

Potrivit situației de fapt înregistrate se reține că în luna iunie 2008, petenta a stornat din contul 2312 "Investiții în curs de execuție" contravaloarea investiției reprezentând "racord energie electrică" în suma de ... lei și pe care a trecut-o în contul de cheltuieli 628 prin articolul contabil 628 = 2312.

Această trecere pe cheltuiala s-a făcut urmarea refacturării c/val.cheltuielilor cu racordul de energie electrică la diversi clienți – consumatori care trebuiau să se racordeze la instalația electrică, suma refacturată fiind de ... lei.

Intrucât valoarea investiției care ar fi aparținut SC A. SRL se situa sub valoarea minimă de intrarea mijloacelor fixe de 1.800 lei, aceasta fiind de ... lei operatorul economic a procedat la stornarea întregii valori a investiției din contul de investiții și trecerea lui în contul de cheltuiala.

Petenta nu a ținut însă cont de faptul că factura nr... din data de ...11.2007 emisă de S.C. C.D. S.A. reprezentând: Tarif racordare energie electrică trebuia înregistrată în valoarea investiției "Instalație de racordare – alimentare cu energie electrică", și nu pe cheltuieli (cont 605) așa cum aceasta a procedat.

În acest caz, valoarea totală a investiției reprezentând "racord energie electrică" ce ar fi trebuit evidențiată în contul 2312 "imobilizări corporale în curs de execuție" ar fi fost de ... lei ...

Urmare refacturării unei părți din valoarea totală a investiției către ceilalți beneficiari, în suma de ... lei, rezultă că valoarea investiției care ar fi rămas pentru S.C. A. S.R.L, în contul 2312, ar fi fost în suma de ... lei.

Totodată potrivit precizărilor legale prezentate anterior, respectiv art. 24, alin 1 din codul fiscal, petenta avea posibilitatea recuperării din punct de vedere fiscal a cheltuielilor aferente achiziționării acestor mijloace fixe prin deducerea amortizării.

**În concluzie**, cheltuiala în suma de ... lei înregistrată în luna martie 2008 de petentă, în contul 628, nu se justifică, acestea fiind considerate de organele de inspecție fiscală, în mod corect cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, susținerile petentei aparând astfel ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere.

**B) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit**, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat diferența de impozit pe profit suplimentară în sumă de ... lei.

În fapt, prin decizia de impunere nr.... din ...04.2010 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, din care contestate majorări în sumă de ... lei aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de ... lei.

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință rezultă că petenta datorează și accesoriile în sumă de ...lei aferente acestuia.

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere, asupra cărora organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.



Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.213, alin (1) și art. 216, alin (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

## **DECIDE**

Respingerea în totalitate a contestației formulata de **SC A. SRL** ca neântemeiată pentru suma de ... lei, reprezentând ... lei impozit pe profit, ... lei accesorii aferente impozitului pe profit .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**