



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 453 din 23.11.2011**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. S.R.L. din .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907348/11.08.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./08.08.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul social în .X., strada X nr.X, județul .X..

S.C. .X. S.R.L. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 05/X/1992 are codul unic de înregistrare fiscală X, având ca obiect de activitate lucrări de instalații electrice.

S.C. .X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

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

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011.

Chiar și față de data emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.06.2011, respectiv **07.06.2011**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de **30.06.2011**, conform ștampilei Serviciului Registratura generală al acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, societatea susține că activitatea economică pe care a desfășurat-o cu partenerul .X..X. S.A. .X. a fost incorect reținută în actele administrativ fiscale.

Astfel, o plată în avans a unei lucrări de antrepriză care nu a fost finalizată nici până în prezent a fost considerată drept plată, sumele încasate fiind calificate ca venit impozabil la data încasării, cu consecința modificării nelegale a bazei de impunere a impozitului pe profit, nefiind vorba despre lucrări de antrepriză care au fost deja efectuate și operațiunile de recepție și punere în funcțiune.

Societatea arată că lucrarea de antrepriză se află și acum în execuție, nu a fost recepționată nici măcar terminarea lucrărilor, nefăcându-se punerea în funcțiune (PIF), efectuându-se doar recepții parțiale. Pe măsura efectuării lucrărilor care au generat cheltuieli, societatea a înregistrat contabil veniturile aferente acestora, totodată și beneficiarul a înregistrat facturile în discuție în contul 231 "Investiții în curs", altfel spus, bugetul de stat nu a fost păgubit prin modalitatea de înregistrare financiar-contabilă a operațiunilor.

Societatea aduce în susținere: anexa nr.X/2008, act aditional nr..X./2009, memoriul justificativ S/014/X/08.12.2009, centralizator de plăți, devize, proces verbal nr..X./2009, proces verbal nr.X/2010 mijloace fixe puse în funcțiune.

În ceea ce privește relația de afaceri cu S.C. .X. S.R.L., societatea arată că furnizorul de servicii a înregistrat contabil factura nr.K X/2007 și a fost impus pentru plata impozitului pe profit, fiind urmărit pentru plata acestui impozit.

Societatea susține că ulterior datei constatării unei defecțiuni (remediate printr-o prestare de servicii efectuată de către S.C. .X. S.R.L.) nu a mai achiziționat niciun material de la furnizorul .X. S.A din Polonia. Societatea arată că a făcut greșeala de a achita cablul anterior livrării și nu a efectuat decât recepția cantitativă și nu cea calitativă la data când i-a fost predat cablul. Astfel, societatea a fost nevoită să repare aceste neconformități, iar costurile de vânzare ale cablului (fără manoperă) au ținut cont de prețurile practicate pe piață și de această cheltuială suplimentară.

Societatea aduce în susținere: contract de execuție nr.X-1, deviz refacere izolație, copii facturi de achiziție cablu, centralizator vânzări cablu, CMR-uri aferente recepției bunurilor importate.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina sa sume cu titlu de TVA suplimentară, ci doar au calculat respectivele majorări de întârziere.

Societatea consideră că a înregistrat în contabilitate, exact și la timp toate facturile de avans și cele de stornare emise de S.C. .X. S.R.L, acestea fiind emise în acord cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea arată că facturile sunt întocmite în temeiul unui contract cadru și cu garanția faptului că nu va achita facturile în avans decât în momentul în care utilajele care urmau să îi fie livrate ar fi fost deplin și corect identificate (descrise sub aspectul caracteristicilor tehnice și vechimea lor, număr de ore de funcționare și starea efectivă de uzură) și după ce ar fi dat acordul pentru cumpărarea lor. Astfel, pe măsură ce ofertele S.C. .X. S.R.L. s-au dovedit a fi nepotrivite ca preț, uzură, sau caracteristici tehnice ale utilajelor, respectivele facturi de avans au fost stornate pe rând.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației pentru suma totală de **.X. lei** și desființarea actelor administrative fiscale atacate.

**II.** Inspecția fiscală generală efectuată la S.C. .X. S.R.L. s-a materializat prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.06.2011.

Perioada verificată a fost :

01.01.2005 - 31.12.2009 în ce privește impozitul pe profit  
01.01.2005 - 31.05.2010 în ce privește taxa pe valoarea adăugată.

1. Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta este aferentă achizițiilor de materiale electrice, materiale de construcții, de întreținere și funcționare a societății.

În perioada aprilie 2007 - mai 2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate în contul 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*", valoarea facturilor de avans pentru utilaje emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. și a dedus TVA pe baza acestor facturi, în condițiile în care respectivele facturi nu au fost achitate și totodată au fost stornate în lunile următoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 - 2008 societatea contestatoare nu a declarat facturile prin declarația 394, iar pentru perioada 2009 - 2010 facturile emise de S.C. .X. S.R.L. au fost declarate. Totodată, conform listei neconcordanțelor din declarația 394 a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat în perioada 2007 - 2010 prin declarația 394 facturile emise către societatea contestatoare.

Sintetizând, organele de inspecție fiscală au constatat că :

- până la data de 03.05.2010, S.C. .X. S.R.L. a stornat toate facturile de avans emise către S.C. .X. S.R.L.,
- operațiunile de livrare de bunuri (macarale) nu au avut loc în perioada aprilie 2007 - mai 2010,
- marea majoritate a facturilor au fost emise de către S.C. .X. S.R.L. în ultima zi din lună,
- aceste facturi au fost înregistrate în contabilitate în scopul diminuării TVA de plată,
- facturile de avans nu au fost achitate.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la refacerea situației TVA pentru perioada 01.04.2007 - 31.06.2010 reîncadrând tranzacțiile dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. care nu a avut niciun scop economic, prin neluarea lor în considerare, astfel :

- în lunile în care societatea a înregistrat facturi de avans emise de S.C. .X. S.R.L., taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost tratată ca și nedeductibilă fiscal, rezultând o taxă deductibilă mai mică decât cea stabilită de societate,

- în lunile în care societatea a înregistrat facturi de avans storno, s-au repus pe rulaj sumele respective, rezultând o taxă deductibilă mai mare decât cea stabilită de societate.

În urma verificării fiscale nu s-au constatat deficiențe în colectarea taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății numai majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în urma refacerii situației de TVA, pentru perioada 26.05.2007 - 23.06.2010 în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform anexei nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011.

**2. Referitor la impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2010 societatea a înregistrat venituri din lucrări și proiecte în domeniul electro-energetic, consultanța în domeniu și activități de comercializare a produselor din domeniul specific.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru **anul 2007** societatea a calculat, evidențiat și virat impozit pe profit în sumă de .X. lei depunând Declarația 101 la data de 11.04.2008,

În urma verificărilor efectuate prin sondaj asupra documentelor justificative și a modului de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor a fost determinat impozit pe profit suplimentar pe anul 2007 în sumă de .X. lei datorat următoarelor cauze :

La data de 24.12.2007, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei înscrisă în factura nr..X. emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X.. Obiectul facturii l-a constituit "*refacere izolație cablu MT conform contract nr.1/2007*", dar societatea nu a prezentat nicio dovadă a faptului că lucrarea a fost prestată și totodată, respectiva factură (emisă fără TVA) nu a fost achitată.

Din discuțiile purtate cu reprezentanții societății a rezultat că prestarea s-ar fi efectuat pentru cabluri achiziționate de parteneri din UE, respectiv .X. S.A. din .X. Polonia. Din facturile puse la dispoziție a rezultat că aceste cabluri au fost achiziționate chiar în perioada în care se presupune că s-a efectuat lucrarea de refacere a cablurilor defecte, cu toate că S.C. .X. S.R.L. a achitat integral furnizorul extern și a continuat să cumpere același tip de cabluri de la același furnizor.

Documentele puse la dispoziție au fost : contract de execuție nr..X.-1, act adițional nr.1 la contract, deviz refacere izolație cablu, copii facturi de achiziție cablu, centralizatorul vânzărilor de cabluri.

În vederea verificării realității prestărilor de servicii din factura nr.K .X./24.12.2007, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L. din .X., fiind încheiat procesul verbal nr..X./15.11.2010 din care rezultă că :

- administratorul S.C. .X. S.R.L. nu știe despre prestarea vreunui serviciu către S.C. .X. S.R.L.
- până la încheierea procesului verbal, societatea nu a desfășurat activitate,
- societatea nu a avut angajați și nu a emis nicio factură fiscală către S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere că operațiunea nu a fost reală, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea respectivei operațiuni prin neluarea ei în considerare, în baza prevederilor art.11 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a calculat impozit pe profit suplimentar pe anul 2007 în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate prin sondaj asupra documentelor justificative și a modului de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor a fost determinat impozit pe profit suplimentar pe **anul 2009** în sumă de .X. lei datorat următoarelor cauze :

La data de 29.01.2009, S.C. .X. S.R.L. a emis către .X..X. S.A. .X. factura EXC nr..X. în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând lucrări instalații electrice conform contractului nr..X./17.12.2008 racord X KW ST X/20 .X., X din X SI XX SI X aferentă alimentării cu energie electrică X X .X. Calea Aradului.

Factura a fost înregistrată în contul de avansuri 419 "*Clienți creditori*" și nu în contul 704 "*Venituri din servicii prestate*", cu toate că pe facturi se menționează lucrări de instalații electrice și nu avansuri încasate.

La data de 23.02.2009, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr. EXC nr..X. în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Din această factură societatea a înregistrat în contul de avansuri

419 "*Clienți creditori*" suma de .X. lei, iar restul sumei în conturile de venituri.

Obiectul acestei facturi a constat în lucrări instalații electrice conform contractului nr..X./17.12.2008 racord 110 KW ST 110/20 .X., X din X SI PT aferentă alimentării cu energie electrică X X .X. Calea X, fără ca pe factură să se menționeze faptul că suma de .X. lei ar reprezenta avans, conform prevederilor art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din luna mai 2009 societatea a înregistrat din contul de avansuri în conturile de venituri, sume parțiale, așa cum reiese din fișa partenerului, rezultând la sfârșitul anului 2009 un sold în contul de avansuri în sumă de 6.030.925 lei.

În vederea stabilirii situației reale, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X..X. S.A. .X., fiind încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili procesul verbal nr.X/18.01.2011 din care rezultă că :

- facturile nr.X/29.01.2009 și nr.X/23.02.2009 au fost înregistrate în evidența societății în contul 231 "*Investiții în curs*",
- pentru fiecare factură reprezentanții S.C. .X..X. S.A. .X. au pus la dispoziție "*centralizatoare situații de plată*" însoțite de situații de plată lunare, din care rezultă că facturile respective au fost emise ca urmare a executării efective a lucrărilor reflectate în devizele de lucrări și acceptate de părți,
- centralizatoarele sunt semnate și ștampilate atât de antreprenorul S.C. .X. S.R.L., cât și de șeful de proiect S.C. .X..X. S.A. .X. și ele cuprind totalurile situațiilor de plată lunare grupate pe obiectivele investiției așa cum a fost definite prin anexa la contractul nr..X./17.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile respective reprezintă lucrări executate, acceptate și achitate de beneficiar, emise în baza unor situații de lucrări și reprezintă venit la momentul facturării și conform Legii contabilității nr.82/1991 trebuiau înregistrate în contul 704 "*Venituri din servicii prestate*" fiind venituri impozabile conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

La recalcularea profitului impozabil pe anul 2009, organele de inspecție fiscală au ținut cont de sumele înregistrate de contestatoare din contul de avansuri în conturile de venituri, în sensul că sumele din cele

două facturi mai susmenționate au fost scăzute din baza impozabilă stabilită de inspecția fiscală.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

**1.** Referitor la majorări de întârziere aferente TVA în sumă de **.X. lei, cauza supusă soluționării Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este dacă societatea datorează majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de avans pentru utilaje care nu au avut la bază o operațiune economică și au fost stornate din evidența contabilă în lunile următoare.**

**În fapt,** în perioada aprilie 2007 - mai 2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate în contul 232 *“Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”* contravaloarea unor facturi de avans pentru utilaje, respectiv macarale emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. și a dedus TVA pe baza acestor facturi, în condițiile în care respectivele facturi nu au fost achitate și totodată au fost stornate din evidența contabilă în lunile următoare.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la refacerea situației TVA pentru perioada 01.04.2007 - 31.05.2010 reîncadrând tranzacțiile dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. care nu a avut niciun scop economic, prin neluarea lor în considerare și au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina sa nicio sumă cu titlu de TVA suplimentară, ci doar au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, deși facturile de avans emise de S.C. .X. S.R.L au fost întocmite în temeiul unui contract cadru și solicită



aplicarea prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea arată că pe măsură ce ofertele S.C. .X. S.R.L. s-au dovedit a fi nepotrivite ca preț, uzură, sau caracteristici tehnice ale utilajelor, respectivele facturi de avans au fost stornate pe rând.

**În drept**, art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*“ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora** ”, coroborate cu prevederile pct.16 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :*

*“16<sup>1</sup>. (1) Prevederile [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și **includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora**”.*

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a înregistrat și a dedus TVA în perioada aprilie 2007 - mai 2010 pe baza unor facturi de avans pentru utilaje pe care este înscris generic *“avans utilaj automacara mare tonaj una bucată”*, indiferent de valoarea facturii și fără să se specifice tipul, seria sau alte date de identificare a utilajului, astfel încât nu se poate determina dacă este vorba despre o singură macara sau mai multe.

Se reține că în perioada 2007 - 2008 societatea contestatoare nu a declarat contravaloarea facturilor prin declarația 394, iar conform listei neconcordanțelor din declarația 394 a rezultat că nici S.C. .X. S.R.L. nu a

declarat în perioada 2007 - 2010 prin declarația 394 contravaloarea facturilor emise către societatea contestatoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că facturile de avans pentru utilaje, emise de regulă în ultima zi din lună nu au fost achitate de către societatea contestatoare, iar în lunile următoare, facturile au fost stornate până la data de 03.05.2010, conform Situației facturilor de avans și a celor stornate, detaliată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011.

Mai mult, însăși societatea contestatoare recunoaște prin contestație faptul că *“facturile erau întocmite în temeiul unui contract cadru și cu garanția faptului că nu va achita facturile în avans decât în momentul în care utilajele care urmau să îi fie livrate ar fi fost deplin și corect identificate (descrise sub aspectul caracteristicilor tehnice și vechimea lor, număr de ore de funcționare și starea efectivă de uzură) și după ce ar fi dat acordul pentru cumpărarea lor. **Facturile au fost stornate pe rând ce ofertele lor s-au dovedit a fi nepotrivite ca preț, uzură, sau caracteristice tehnice ale utilajelor**”,* ceea ce probează o dată în plus că facturile de avans utilaje nu au avut obiect, odată ce nicio tranzacție între cele două societăți nu s-a finalizat, deci faptul generator, în sensul TVA nu a avut loc niciodată.

În speță sunt incidente și prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : **a) operațiuni taxabile;** ”*

coroborate cu cele ale pct.45 alin.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

*“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.1 și 2 trebuie îndeplinite următoarele cerințe :*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere “.*

Față de prevederile legale mai suscitade, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu a avut niciun scop economic, în sensul că nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Având în vedere că în perioada verificată nu a fost achiziționat niciun utilaj, nu s-a efectuat nicio plată între cele două societăți, faptul că facturile de avans utilaje au fost înregistrate în contabilitate doar în perioadele în care contestatoarea ar fi avut de plată sume mari de TVA la buget și au fost stornate în lunile în care TVA deductibilă era suficient de mare încât societatea să nu aibă TVA de plată, așa cum reiese din Situația facturilor de avans și a celor stornate, detaliată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011, rezultă că aceste facturi au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. S.R.L. cu scopul de a diminua taxa pe valoarea adăugată de plată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la refacerea situației de TVA pentru perioada 01.04.2007 - 31.05.2010 și au calculat majorări de întârziere la plata TVA în sumă de .X. lei.

Prin urmare, urmează să se respingă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația S.C. .X. S.R.L. pentru majorările de întârziere aferente TVA în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :*“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

**2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :**

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente,

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu refacere izolație cablu medie tensiune, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte prestarea efectivă a respectivelor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.**

Perioada verificată a fost : 01.01.2005 - 31.12.2009.

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în luna decembrie 2007 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei încrisă în factura nr. K .X. emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. reprezentând *“refacere izolație cablu MT conform contract nr..X.-1/2007”*. Factura nr. K .X. a fost emisă fără taxă pe valoarea adăugată și nu a fost achitată de societatea contestatoare.

Având în vedere că operațiunea nu a fost reală, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea respectivei operațiuni, în baza prevederilor art.11 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au calculat impozit pe profit suplimentar pe anul 2007 în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că ulterior datei constatării defecțiunii, care a fost remediată printr-o prestare de servicii efectuată de către S.C. .X. S.R.L, nu a mai achiziționat niciun material de la furnizorul .X. S.A din Polonia, dar datorită greșelii de a achita cablul anterior livrării, fără recepția calitativă, a fost nevoită să repare aceste neconformități, iar costurile de vânzare ale cablului au ținut cont de prețurile practicate pe piață și de această cheltuială suplimentară.

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

*“ 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”*, coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care 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”*.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011, faptul că societatea a înregistrat în luna decembrie 2007 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei încrisă în factura

nr.K .X. emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. reprezentând “refacere izolație cablu medie tensiune conform contractului nr.X/2007”.

Obiectul contractului de execuție nr..X.-1/08.10.2007 aflat în copie la fila 504 din dosarul cauzei a constat în “refacere izolație cablu medie tensiune X (F) X/ 25 20 KV”, cu termene de execuție între 10.11.2007 și 10.01.2008 la un preț de .X. lei.

Astfel, în speță sunt incidente și dispozițiile art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, potrivit cărora :

“ (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile** :

m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență 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**” ,

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;**

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.**

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând : situații de lucrări, procese-verbale de

recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării.

Din analiza clauzelor contractului nr..X.-1/08.10.2007 reiese doar intenția prestatorului S.C. .X. S.R.L. din .X. de a efectua anumite lucrări, fără să reiasă detaliat în ce constă respectiva lucrare, tarifele pe operațiuni și totodată nu reiese prestarea efectivă, care este condiție esențială în acordarea deductibilității la calculul profitului impozabil, așa cum se prevede la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, mai suscitată.

Din facturile puse la dispoziție de contestatoare reiese că respectivele cabluri au fost achiziționate chiar în perioada în care se presupune că s-a prestatat lucrarea de refacere, cu alte cuvinte cablurile ar fi fost defecte, cu toate că societatea contestatoare a achitat integral și la termen furnizorul extern (.X. S.A. din .X. Polonia) și a continuat să cumpere același tip de cabluri de la același furnizor.

Potrivit notei explicative dată la 20.10.2010 de administratorul S.C. .X. S.R.L, aflată în copie la fila 471 din dosarul cauzei : *“societatea, până în prezent nu a desfășurat nicio activitate, nu are angajați până în prezent, nu deține acte contabile și nu a emis nicio factură fiscală către S.C. .X. S.R.L. din .X.”*, astfel încât prestatorul era în imposibilitate de a executa reparațiile prevăzute prin contract.

Astfel, afirmația societății potrivit căreia, prestatorul S.C. .X. S.R.L. a înregistrat contabil factura nr.K .X./2007 și a fost impus pentru plata impozitului pe profit, fiind urmărit pentru plata acestui impozit, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu este confirmată de situația de fapt constatată prin procesul verbal nr..X./15.11.2010 întocmit de reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice .X. la S.C. .X. S.R.L, aflat în copie la fila 473 din dosarul cauzei, din care reiese că :*“administratorul S.C. .X. S.R.L. nu știe despre prestarea vreunui serviciu către S.C. .X. S.R.L., până la încheierea procesului verbal, societatea nu a desfășurat activitate, nu a avut angajați și nu a emis nicio factură fiscală către S.C. .X. S.R.L.”*

Menționăm că respectivul contract nr..X.-1/08.10.2007 este semnat pentru executant de administratorul S.C. .X. S.R.L. din .X., astfel că afirmația societății contestatoare potrivit căreia *“în cauză sunt irelevante susținerile persoanei audiate, care nici nu avea calitatea de administrator și care susține că nu a emis nicio factură”*, este fără suport real.

Societatea recunoaște de altfel că : *“a făcut greșeala de a achita cablul anterior livrării și nu a efectuat decât recepția cantitativă și nu cea calitativă la data când i-a fost predat cablul, deci a fost nevoită să repare aceste neconformități, iar costurile de vânzare ale cablului au ținut cont de prețurile practicate pe piață și de această cheltuială suplimentară”*, totodată nu a achitat factura nr.K .X., așa cum reiese din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011.

Se reține că, deși la art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică : *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, totuși S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat pe parcursul căii administrative de atac, argumente sau documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor din factura nr.K .X. emisă de S.C. .X. S.R.L. care reprezintă condiția esențială pentru acordarea deductibilității sumei de .X. lei la calculul profitului impozabil la luna decembrie 2007.

În concluzie, deoarece societatea nu a prezentat nicio dovadă a faptului că lucrarea a fost prestată și totodată, factura K .X. nu a fost achitată de contestatoare, rezultă că organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea respectivei tranzacții prin neluarea ei în considerare, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : ***(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 reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.***

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiuitorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Prin urmare, urmează se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar. Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**3.** Referitor la suma totală de **X lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

X lei - majorări și penalități de întârziere aferente,

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a înregistra la venituri impozabile suma totală de X lei aferentă facturilor nr.X/29.01.2009 și nr.X/23.02.2009 și înregistrată eronat în contul de avansuri 419 *“Clienți creditor”*, în condițiile în care respectivele facturi au fost emise pentru lucrări executate, acceptate și achitate de beneficiar, în baza unor situații de lucrări.**

Perioada verificată a fost : 01.01.2005 - 31.12.2009.

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a emis la 29.01.2009 către .X.X. S.A. .X. factura EXC nr..X. în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând lucrări instalații electrice conform contractului nr..X./17.12.2008. Factura a fost înregistrată în contul de avansuri 419 *“Clienți creditor”* și nu în contul 704 *“Venituri din servicii*



*prestate*”, deși pe facturi se menționează lucrări de instalații electrice și nu avansuri încasate.

La data de 23.02.2009, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr. EXC nr..X. în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Din această factură societatea a înregistrat în contul de avansuri 419 “*Clienți creditori*” suma de .X. lei, iar restul sumei în conturile de venituri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile respective reprezintă lucrări executate, acceptate și achitate de beneficiar, emise în baza unor situații de lucrări și reprezintă venit la momentul facturării și conform Legii contabilității nr.82/1991 trebuiau înregistrate în contul 704 “*Venituri din servicii prestate*” fiind venituri impozabile conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că lucrarea de antrepriză se află și acum în execuție, nu a fost recepționată nici măcar terminarea lucrărilor, nefăcându-se punerea în funcțiune (PIF), efectuându-se doar recepții parțiale. Pe măsura efectuării lucrărilor care au generat cheltuieli, societatea a înregistrat contabil veniturile aferente acestora, totodată și beneficiarul a înregistrat facturile în discuție în contul 231 “*Investiții în curs*”, altfel spus, bugetul de stat nu a fost păgubit prin modalitatea de înregistrare financiar-contabilă a operațiunilor.

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

*“ (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.*

*La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.” ;*

coroborate cu pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“(12) Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare*

*veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

Potrivit prevederilor legale citate profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din orice sursă, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că S.C. .X. S.R.L. a emis către .X..X. S.A. .X. facturile nr. nr.X/29.01.2009 și nr.X/23.02.2009 pe care se menționează *“lucrări instalații electrice conform contractului nr..X./17.12.2008 racord X X/20 .X., X din X SI PT aferentă alimentării cu energie electrică X .X. Calea X”, fără să se specifice faptul că sumele facturate ar reprezenta avansuri încasate.*

Conform prevederilor art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“(…) Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora. ”*, ori prin contractul nr.X/07.12.2008 aflat în copie la fila X din dosarul cauzei, nu s-a prevăzut plata unor sume în avans, ci s-a specificat clar faptul că :*“beneficiarul se obligă să achite antreprenorului întreaga sumă primită de la utilizatori, în lei, rezultată din cursul valutar BNR din data plății, potrivit contractelor de racordare încheiate, nr.X/15.12.2008 și nr.X/15.12.2008, cu condiția executării integrale de către antreprenor a lucrărilor ce fac obiectul prezentului acord contractual ”.*

Această situație este confirmată și de concluziile din procesul verbal nr.X/18.01.2011 încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la .X..X. S.A. .X., aflat în copie la fila 351 din dosarul cauzei, conform căroră : facturile nr.X/29.01.2009 și nr.X/23.02.2009 au fost înregistrate în evidența societății în contul 231 *“Investiții în curs”* și pentru fiecare factură reprezentanții S.C. .X..X. S.A. .X. au pus la dispoziție *“centralizatoare situații de plată”* însoțite de situații de plată lunare, din care rezultă că facturile respective au fost emise ca urmare a executării efective a lucrărilor reflectate în devizele de lucrări și acceptate de părți.

Totodată, centralizatoarele sunt semnate și ștampilate atât de antreprenorul S.C. .X. S.R.L., cât și de șeful de proiect al .X..X. S.A. .X. și ele cuprind totalurile situațiilor de plată lunare grupate pe obiectivele investiției așa cum a fost definite prin anexa la contractul nr..X./17.12.2008

din care reiese că facturile respective au fost emise ca urmare a executării efective a lucrărilor din devizele de lucrări.

În concluzie, facturile respective reprezintă lucrări executate, acceptate și achitate de beneficiar, emise în baza unor situații de lucrări și reprezintă venit la momentul facturării și conform Legii contabilității nr.82/1991 trebuiau înregistrate în contul 704 “*Venituri din servicii prestate*” ca venituri realizate din orice sursă, definite la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

Afirmația societății potrivit căreia “*beneficiarul a înregistrat facturile în discuție în contul 231 “Investiții în curs”, altfel spus, bugetul de stat nu a fost păgubit prin modalitatea de înregistrare financiar-contabilă a operațiunilor*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece dacă respectivele lucrări nu ar fi fost executate și ar fi fost vorba doar de o plată în avans din partea .X..X. S.A. .X., atunci această societate ar fi înregistrat plățile respective în alt cont și anume în contul 409 “*Furnizori debitori*” și nu în contul 231 “*Investiții în curs*”, așa cum a procedat.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit** acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite în mod legal în baza prevederilor

art.119 alin.1 și art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la înregistrarea în evidența contabilă a debitelor și accesoriilor stabilite suplimentar la inspecția fiscală și nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite în sarcina contribuabilului măsuri privind înregistrarea în evidența contabilă a debitelor și accesoriilor în sumă totală de .X. lei stabilite suplimentar la inspecția fiscală.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. solicită anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)”*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,*

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ :

*“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal (...)”.*

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

*“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către :*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.”,* iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

***“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.***

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

*“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.*

Totodată pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede :

*“ Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind*

*calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc ”.*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011 nu prevede stabilirea unor măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci vizează înregistrarea în evidența contabilă a debitelor și accesoriilor în sumă totală de .X. lei stabilite suplimentar la inspecția fiscală, rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare pentru capatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011, dosarul privind contestația S.C. .X. S.R.L. va fi transmis spre competență soluționare Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5.3, pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.06.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :  
.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,  
.X. lei - impozit pe profit,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Constatarea necompetenței materiale privind soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./03.06.2011 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere spre competență soluționare, Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**