

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. 7 / ...**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. I S.R.L. S...**,  
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. I S.R.L., cu sediul în loc. S..., ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia.

Contestația a fost înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost transmise societății în data de ..., după cum se precizează prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - TVA;
- ... lei - majorări TVA;
- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări impozit pe profit.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. I S.R.L. S... invocă următoarele în susținerea cauzei:

1. Referitor la Cap. III “Constatări fiscale”, taxa pe valoarea adăugată, TVA deductibil pct. 5.1., petenta precizează că organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

“Din verificarea efectuată am constatat următoarele în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

(...) - de asemenea s-a constatat că societatea a achiziționat cu factura nr. ... / ... emisă de S.C. U S.R.L. un ATV în valoarea de ... lei, cu TVA aferent în sumă de ... lei. Din verificarea efectuată a rezultat că aceste bunuri nu au fost folosite în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În conformitate cu Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, art. 145 alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.”

În opinia contestatoarei, organul de control a interpretat eronat prevederile normative mai sus amintite, neținând cont de faptul că:

a) ATV-ul în cauză a fost pus la dispoziția salariatului societății B.A., pentru a face naveta, ținând cont de faptul că acesta locuiește în loc. C..., așa cum reiese și din contractul individual de muncă prezentat în anexa 1;

b) ATV-ul a fost vândut la data de ..., așa cum reiese din factura prezentată în anexa 2, colectându-se un TVA de ... lei, din motivul că salariatul și-a achiziționat, personal, un scuter.

În urma celor prezentate, petenta consideră că îndeplinește toate condițiile prevăzute de Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 145 alin. (2), ATV-ul achiziționat fiind destinat utilizării în folosul “operațiunilor sale taxabile” și, pe cale de consecință, solicită admiterea la deducere a sumei de ... lei.

2. Raportul de inspecție fiscală Cap. III “Constatări fiscale”, taxa pe valoarea adăugată, TVA deductibil, pct. 5.2.:

În raportul de inspecție fiscală se stipulează:

“S-a constatat înregistrarea în contabilitate a două facturi emise de S.C. T S.R.L., pentru care societatea a înregistrat TVA deductibil, astfel:

- factura nr. ... / ... reprezentând prestări de servicii de reabilitare a halei situate în localitatea C..., în baza contractului nr. ... / ...;

Lucrările de mai sus se încadrează la diviziunea 45 din O.P.I.N.S. 601 / 2002 și, ca urmare, pentru lucrările de mai sus se aplică măsurile de simplificare.”

Petenta apreciază că organul de control a încadrat în mod eronat la diviziunea 45 prestările de servicii din factura mai sus amintită, în fapt

societatea respectivă realizând piesele necesare întăririi unei structuri metalice de acoperiș, contractul de prestări servicii fiind prezentat în anexa 3.

Din analiza textelor de lege citate, se observă că legiuitorul a precizat în mod expres faptul că măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal se aplică pentru lucrările stipulate la secțiunea F “Construcții”, diviziunea 45, dar ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni, iar la excluderile prevăzute de diviziunea 45 secțiunea F “Construcții”, figurează fabricarea materialelor de construcții, cu trimitere la secțiunea C și D, secțiunea D cuprinzând la clasa 2852 “Operațiuni de mecanică generală”:

- activitățile de găurire, polizare, frecare, alezare, filetare, strunjire, sudare etc. a pieselor din metal;
- activitățile de tăiere și gravare cu fascicul laser;
- operațiunile de întreținere și reparații cu caracter general, ale utilajelor.

iar la clasa 2811 “Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice”:

- fabricarea de structuri metalice pentru construcții;
- fabricarea de structuri metalice industriale (structuri pentru furnale, pentru echipamente de ridicat și manevrat etc.);
- fabricarea de construcții prefabricate din metal;
- barăci metalice, elemente modulare pentru expoziții etc.

Din analiza atentă a contractului de prestări servicii nr. ... / ... prezentat în anexa 3 reiese că prestatorul se obliga la art. 1 “... Să realizeze pentru beneficiar materialele necesare lucrărilor de reabilitare...”, lucrări ce se încadrează în clasa 2852, 2811, pentru care nu se aplică măsurile de simplificare.

În urma celor prezentate mai sus, petenta solicită acceptarea la deducere a sumei de ... lei, ce reprezintă TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

3. Raportul de inspecție fiscală Cap. III “Constatări fiscale”, 3. Impozitul pe profit:

În urma controlului efectuat de organele de inspecție fiscală, s-a constatat vânzarea unei cantități de scaune la preț inferior prețului de achiziție, stabilindu-se o pierdere comercială nedeductibilă pentru anul 2007 de ... lei, iar pentru anul 2008 de ... lei.

Organul de control a considerat că au fost încălcate următoarele prevederi legale:

- a) art. 21 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare;
- b) art. 19 din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare;
- c) art. 19, 20 din O.G. nr. 99 / 2000, cu modificările și completările ulterioare.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă de ... lei (... + ... lei) ce corespunde unui impozit suplimentar de plată de ... lei (... lei X 16%).

În opinia contestatoarei, conform Codului fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestuia, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Cum cheltuiala cu marfa vândută este o cheltuială aferentă veniturilor impozabile, rezultă că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

La vânzarea mărfurilor sub prețul de cost, trebuie avute în vedere prevederile O.G. nr. 99 / 2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață, potrivit căreia este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția anumitor situații cum ar fi cea prevăzută la art. 16 lit. f) “vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute”, situație în care petenta consideră că se încadrează.

Mai mult, agentul economic a înaintat adresa nr. ... / ... Serviciului de metodologie și asistență contribuabili, prin care a solicitat punctul de vedere al ANAF referitor la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu descărcarea din gestiune a mărfurilor, la vânzarea sub prețul de achiziție, la care a primit răspuns prin adresa nr. ... / ... (anexa 4), în care se precizează: “Având în vedere cele de mai sus (prevederile art. 16 și 17 din O.G. nr. 99 / 2000 republicată) dacă vă încadrați într-una din situațiile enumerate, atunci cheltuiala cu descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute sub prețul de achiziție este deductibilă la calculul impozitului pe profit.”

În concluzie, contestatoarea solicită admiterea la deducere a sumei de ... lei (... + ...) și diminuarea TVA-ului de plată stabilit suplimentar cu această sumă, anularea majorărilor de întârziere de ... lei, diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de ... lei și anularea majorărilor de întârziere de ... lei.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, s-au stabilit următoarele:**

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., fiind o inspecție fiscală generală.

Perioada supusă verificării a fost:

- impozit pe venitul microîntreprinderilor: ...;
- impozit pe profit: ...;
- taxa pe valoarea adăugată: ...;
- contribuții de asigurări sociale de sănătate, contribuții de asigurări sociale de stat, contribuții de asigurări pentru șomaj, alte impozite și taxe datorate bugetului de stat pe perioada ...;

- impozit pe veniturile din salarii: ....

Obiectul principal de activitate al agentului economic îl reprezintă comerțul cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule - cod CAEN 5050.

Prin încheierea nr. ... / ..., s-a modificat activitatea principală în Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule - cod CAEN 5050.

La Cap. III "Constatări fiscale", organele de control au inserat următoarele:

**A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:**

În cadrul procedurii de control au fost verificate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului:

- facturi fiscale, chitanțe, ordine de plată și alte documente de plată, prin sondaj;

- jurnale de vânzări, jurnale de cumpărări;

- deconturile de TVA pentru perioada supusă verificării;

- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;

- declarațiile privind obligațiile de plată față de bugetul de stat consolidat;

- balanțe de verificare.

**TVA deductibil:**

În perioada verificată, societatea a desfășurat activități de prestări servicii, respectiv spălătorie auto, producție înghețată și comerț cu mobilier, în principal scaune, și alte produse.

Din verificarea efectuată, s-au constatat următoarele în ceea ce privește TVA deductibil:

1. Societatea înregistrează factura nr. ... / ... emisă de S.C. E S.R.L., reprezentând televizor Samsung, în valoare de ... lei, cu TVA aferent de ... lei;

- S-a constatat înregistrarea în contabilitate a facturii nr. ... / ..., emisă de S.C. W S.R.L. T..., reprezentând saltele în valoare de ... lei, din care TVA aferent în sumă de ... lei;

- S-a mai constatat că societatea a achiziționat cu factura nr. ... / ... emisă de S.C. U S.R.L. un ATV în valoare de ... lei, cu TVA aferent în sumă de ... lei.

Din verificarea efectuată a rezultat că aceste bunuri nu au fost folosite în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În conformitate cu Legea nr. 571 / 2003, art. 145, alin. (2), societatea pierde dreptul de deducere a TVA pentru suma de ... lei, sumă cu care s-a influențat TVA-ul înregistrat de societate.

2. S-a constatat înregistrarea în contabilitate a două facturi emise de S.C. T S.R.L. pentru care societatea a înregistrat TVA deductibil, astfel:

- factura nr. ... / ..., reprezentând prestări servicii de reabilitare a halei situate în loc. C..., în baza contractului nr. ... / ...;

- factura în valoarea de ... lei, cu TVA aferent de ... lei și factura nr. ... / .... reprezentând transport, pompare și închiriere utilaj WOLA, în valoare de .... lei, cu TVA aferent în sumă de ... lei.

Lucrările de mai sus se încadrează la diviziunea 45 din O.P.I.N.S. nr. 601 / 2002 și, ca urmare, pentru lucrările respective se aplică măsuri de simplificare.

Organele de control au constatat că, prin neaplicarea măsurilor de simplificare, au fost încălcate prevederile art. 160 alin. (3) și (5) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea pierzând astfel dreptul de deducere pentru TVA în cuantum total de ... lei.

3. Societatea înregistrează în luna mai 2008, conform bonului de consum nr. ... / ..., cheltuieli de protocol în sumă de ... lei, din care alcool în sumă de ... TVA-ul dedus aferent alcoolului a fost în sumă de ... lei.

Organele de control fac mențiunea că au fost încălcate prevederile H.G. nr. 44 / 2004, modificate prin H.G. nr. 1579 / 2007 și prevederile art. 145 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, societatea neavând drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

4. Agentul economic construiește în anul 2004, conform autorizației de construire nr. ... / ..., o spălătorie auto-tir. Această investiție a fost finalizată la data de ..., conform Procesului verbal de recepție și punere în funcțiune nr. ... / ....

Valoarea respectivei investiții s-a cifrat la ... lei, așa cum apare în balanța analitică a mijloacelor fixe.

Conform contractului nr. ... / ..., încheiat cu S.C. E S.R.L., începând cu luna aprilie 2008, spațiul a fost închiriat acesteia.

Așa după cum rezultă din contractul mai sus menționat și din facturile lunare reprezentând contravaloare chirie lunară, aceasta a fost facturată ca operațiune scutită fără drept de deducere, conform Legii nr. 571 / 2003 art. 141 alin. (2) lit. e).

Organele de control mai fac mențiunea că în spațiul închiriat nu au fost efectuate modernizări.

Imobilul închiriat este utilizat pentru realizarea de operațiuni scutite fără drept de deducere, în conformitate cu Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 141 alin. (2) lit. e).

Societatea nu a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la articolul mai sus menționat, așa cum se prevede în Legea nr. 571 / 2003 art. 141 alin. (3).

Ajustarea deducerii în cazul bunurilor de capital se efectuează în conformitate cu Legea nr. 571 / 2003 art. 149 alin. (4) pct. 2 și art. 149 alin. (1) lit. d).

Societatea are obligația să efectueze ajustarea taxei, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 161 alin. (2).

Organele de control au constatat așadar că agentul economic a încălcat prevederile legale incidente în speță și, drept urmare, în timpul

controlului s-a procedat la calcularea ajustării TVA-ului deductibil aferent construcției imobilului astfel:

- valoare imobil: ... lei;
- parte din valoare pentru care s-a dedus TVA: ... lei;
- parte din valoare pentru care nu s-a dedus TVA: ... lei;
- nr. de luni în care societatea a utilizat bunul în regim de taxare: 44

luni.

Determinarea ajustării lunare a TVA:

$\dots \times 19\% = \dots : 5 : 12 = \dots$  lei.

Determinarea sumei TVA deductibile:

$\dots$  lei  $\times 44$  luni = ... lei.

Determinarea sumei taxei nedeductibile obținută prin ajustare:

$\dots$  lei  $\times 16$  luni = ... lei.

Ca urmare, suma de ... lei nu se acceptă la deducere.

### **TVA colectat**

În perioada verificată, societatea desfășoară activitate de prestări servicii, respectiv spălători auto, închirieri spații, producție și comercializare înghețată și comerț cu mobilier, în principal scaune, și alte produse.

De asemenea, societatea înregistrează venituri din vânzarea de active, respectiv construcții.

1. Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea vinde în luna august 2008, conform contractului nr. ... / ... de vânzare în rate, încheiat cu S.C. M S.R.L., un tractor agricol.

În acest sens, emite factura nr. ... / ..., în valoarea totală de ... lei, din care TVA aferent de ... lei. Din această valoare, încasează parțial în aceeași zi, prin cont bancar, suma de ... lei.

Operațiunea de mai sus a fost contabilizată astfel:

$4111 = 707$  ... lei;

$4111 = 4428$  ... lei;

$5121 = 4111$  ... lei;

$4428 = 4427$  ... lei.

De asemenea, suma înscrisă în jurnalul de vânzări aferent acestie luni a fost de ... lei.

Prin cele de mai sus, au fost încălcate prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 134 alin. (1) și (2), unde se stipulează: “Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; prin derogare exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.”

Organele de control mai fac mențiunea că, în conformitate cu Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 161 alin. (15), doar pentru contractele de vânzare cu plata în rate, încheiate anterior datei de 31.12.2006, exigibilitatea taxei eferente ratelor scadente, intervine la fiecare dintre datele specificate în contract pentru plata ratelor.

Având în vedere prevederile legale invocate, rezultă că agentul economic trebuia să colecteze TVA la data emiterii facturii. Drept consecință, în timpul controlului a fost influențat TVA-ul societății cu suma de ... lei (... lei - ... lei) pentru luna august, iar pentru luna septembrie s-a ținut cont de suma colectată de societate (... lei) aferentă încasării din luna respectivă.

Sintetizând aspectele inserate mai sus, au rezultat următoarele:

a) În timpul controlului s-a stabilit un debit suplimentar în sumă totală de ... lei, compus din:

- TVA deductibil neacceptat la deducere: ... lei;
- TVA colectat stabilit în timpul controlului: ... lei.

b) Au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei.

### **B. Cu privire la impozitul pe profit:**

Verificarea pe linia impozitului pe profit s-a efectuat pentru perioada ianuarie 2007 - septembrie 2008.

#### **Anul 2007:**

1. Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscoală au constatat înregistrarea pe cheltuieli a amortizării unor mijloace fixe ce nu au fost utilizate de societate în anul respectiv, prin aceasta fiind încălcate prevederile art. 21 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare; aceste cheltuieli s-au cifrat la ... lei.

2. De asemenea, s-a constatat în cursul anului 2007 vânzarea unei cantități de scaune la un preț inferior prețului de achiziție.

Scaunele în cauză au fost achiziționate de pe piața externă și valorificate pe piața internă.

Astfel, valoarea pierderii comerciale înregistrate în anul 2007 a fost în sumă de ... lei, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2007.

Organele de control au constatat că au fost încălcate prevederile art. 80 din O.G. nr. 99 / 2000, întrucât societatea nu a respectat cerințele privind lichidarea și soldarea mărfurilor prevăzute la art. 16 lit. a) și b) din O.G. nr. 99 / 2000.

Pe linie fiscală, au fost încălcate prevederile art. 19 și 21 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

3. La determinarea profitului impozabil aferent anului 2007 s-a luat în calcul, conform Legii nr. 571 / 2003 art. 21 alin. (3) cheltuiala de protocol înregistrată de societate în anul respectiv, în sumă totală de ... lei, nedeductibilă integral, deoarece societatea a înregistrat pierdere.

4. De asemenea, la stabilirea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003 art. 21 alin. (4) lit. b) a fost luată în considerare și suma de ... lei, reprezentând amenzi și penalități.

În timpul controlului s-a procedat la stabilirea pierderii fiscale, luându-se în considerare sumele suplimentare stabilite. Astfel, pierderea fiscală



stabilită de societate pentru 2007 a fost de ... lei, iar în timpul controlului s-a stabilit o pierdere fiscală cumulată în sumă de ... lei.

**Anul 2008:**

1. Și în anul 2008 societatea a considerat ca deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea unor mijloace fixe ce nu au fost utilizate de societate în acest an, suma cheltuielilor cu amortizarea fiind de ... lei.

2. În cursul anului 2008, până la data de 30.09.2008, s-a constatat vânzarea unei cantități mari de scaune la un preț inferior prețului de achiziție.

Valoarea pierderii comerciale înregistrate în 2008 din tranzacțiile respective se cifrează la ... lei, sumă cu care a fost influențat profitul impozabil aferent anului 2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu s-a încadrat în prevederile O.G. nr. 99 / 2000, motiv pentru care, cu suma de ... lei s-a influențat profitul impozabil aferent anului 2008, această sumă fiind o cheltuială nedeductibilă.

3. De asemenea, la stabilirea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003 art. 21 alin. (4) lit. b) a fost luată în considerare și suma de ... lei, reprezentând amenzi și penalități.

4. În determinarea profitului impozabil s-a luat în calcul cheltuiala proprie cu impozitul pe profit calculat de societate, conform prevederilor Legii nr. 571 / 2003, art. 21 alin. (4) lit. a), în sumă de ... lei.

Organele de control fac mențiunea că profitul impozabil la data de 30.06.2008 stabilit de societate a fost în sumă de ... lei, cu un impozit aferent în sumă de ... lei.

La data de 30.09.2008, societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de ... lei, inferior celui înregistrat la data de 30.06.2008, dar a omis să storneze cheltuiala cu impozitul pe profit înregistrată la data de 30.06.2008.

În timpul controlului s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei, impozitul aferent fiind în sumă de ... lei.

Ca urmare, impozitul suplimentar stabilit în timpul controlului a fost în sumă de ... lei.

Sintetizând cele de mai sus, facem precizarea că în timpul controlului au fost luate următoarele măsuri:

- s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, din care impozit pe profit de plată în sumă de ... lei;

- s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 25.07.2008 - 25.10.2008.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

## A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

1. În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei, precizăm următoarele: TVA-ul în cuantum de ... lei a fost dedus de societate în baza facturii nr. ... / ..., emisă de S.C. U S.R.L., în valoare totală de ... lei, reprezentând achiziție ATV.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, rezultă însă că bunul în cauză, respectiv un ATV, nu a fost folosit în scopul operațiunilor taxabile ale agentului economic, având în vedere și specificul activității desfășurate de societate, în perioada supusă verificării aceasta realizând venituri preponderent din pretări servicii, respectiv spălătorie auto, producție înghețată și comerț cu mobilier, în principal scaune și alte produse.

Prin aceasta au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2), referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere, unde se stipulează următoarele:

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Având în vedere specificul activității desfășurate de societatea contestatoare, rezultă că ATV-ul achiziționat de aceasta nu a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile, motiv pentru care agentul economic nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, înscrisă în factura nr. ... / ... emisă de S.C. U S.R.L.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia ATV-ul respectiv a fost pus la dispoziția angajatului societății B.A., precizăm că respectiva afirmație a contestatoarei nu este susținută de documentele anexate la contestația formulată, în sensul că la dosarul cauzei a fost anexată copia contractului individual de muncă înregistrat la ITM Alba sub nr. ..., dar din conținutul acestuia nu rezultă că angajatul ar fi beneficiat de acest avantaj, respectiv punerea la dispoziție a ATV-ului.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, facem următoarele precizări:

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu a procedat la aplicarea măsurilor de simplificare pentru factura nr. ... / ..., emisă de S.C. T S.R.L. A..., reprezentând prestări servicii de reabilitare a halei situate în localitatea C..., în baza contractului nr. ... / ....

Pe factura respectivă sunt înscrise prestări de servicii de reabilitare a halei din loc. C..., în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, pe care societatea contestatoare a dedus-o, fără a aplica măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Astfel, la art. 160 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele, cu privire la măsurile de simplificare:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:(...)*

*c) lucrările de construcții-montaj; (...)*

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea “taxare inversă”, fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.*

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat “taxare inversă” în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea “taxare inversă” în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”*

Totodată, prin Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, referitor la art. 160 din lege este definită sfera de cuprindere a lucrărilor de construcții-montaj, în sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, acestea incluzând lucrări de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

Mai mult, în vederea unei corecte aplicări a măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571 / 2003, a fost emis Ordinul nr. 155 / 2007, unde, la art. 2 alin. (1), au fost prevăzute următoarele:

*“(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F “Construcții”, diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601 / 2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.”*

Din textele de lege mai sus menționate, rezultă fără echivoc faptul că, pentru serviciile de reabilitare a halei aparținând S.C. I S.R.L., prestate de S.C. T S.R.L., cuprinse în factura nr. ... / ..., se impunea să fie aplicate măsurile

de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, lucrările respective încadrându-se în categoria lucrărilor de construcții-montaj prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003.

În ceea ce privește obiecțiunea contestatoarei cu privire la încadrarea lucrărilor respective în categoria lucrărilor de construcții-montaj prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, facem următoarele precizări:

Prin contestație, petenta susține că firma furnizoare, respectiv T, a realizat piese necesare întăririi unei structuri metalice și, ca urmare, nu se justifică aplicarea taxării inverse în cazul cu pricina, întrucât activitatea realizată de prestator se încadrează în excluderile din secțiunea F “Construcții”, diviziunea 45, prevăzute de Ordinul nr. 601 / 2002.

Prin Ordinul nr. 601 / 2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, se prevede că grupa 45 “Construcții” include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea respectivă include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și, de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

Totodată, prin același act normativ sunt prevăzute și excluderile grupei 45, respectiv:

- fabricarea materialelor de construcții (secțiunea C și D);
- construcții metalice din părți componente autofabricate (2811);
- ridicarea de clădiri sau structuri complet prefabricate, care este clasificată în categoria industrială relevantă, în funcție de materialul principal folosit, cu excepția betonului, care rămâne clasificată la grupa 45.

Apreciem că lucrările executate de S.C. T S.R.L. A..., reprezentând servicii de reabilitare a halei aparținând S.C. I S.R.L. nu se încadrează în excluderile grupei 45, fiind supuse măsurilor de simplificare.

Factura nr. ... / ... nu reflectă o livrare de marfă, așa cum susține petenta, ci o prestare de servicii de reabilitare a halei situată în loc. C..., factura respectivă fiind emisă în baza contractului de prestări servicii nr. ... / ...

Așadar, factura a fost emisă în baza unui contract de prestări servicii (după cum înseși părțile care l-au încheiat l-au denumit), nicidecum un contract de livrare de produse, după cum, în mod eronat, susține petenta prin contestația formulată.

Mai mult, factura în sine conține explicația: “prestări servicii de reabilitare a halei Cricău”, iar nu vânzare piese metalice.

Facem mențiunea că, în cazul în care respectiva factură ar fi reprezentat vânzare de produse, modul de întocmire a acesteia s-ar fi dovedit defectuos, în sensul că ar fi contravenit prevederilor art. 155 alin. (5) lit. k) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, unde, referitor la informațiile obligatorii pe care trebuie să le conțină o factură, se specifică în mod clar, fără echivoc, faptul că aceasta trebuie să

conține denumirea și cantitatea bunurilor livrate ori denumirea serviciilor prestate.

Ori, în cazul de față, din modul de întocmire a facturii reiese că este vorba despre o prestare de servicii de reabilitare care se încadrează în grupa 45 “Construcții”, fiind supusă măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal, iar nu despre o livrare de produse.

Mai mult, prin textul contractului de prestări servicii (art. 2 din contract) se reiterează faptul că este vorba despre prestări de servicii, cităm:

“Art. 2. Pentru realizarea acestor servicii, prestatorul va folosi materialele prevăzute în raportul de expertiză, procurate de prestator sau de beneficiar.”

Așadar, prin textul mai sus menționat, emitentul facturii, S.C. T S.R.L. este denumit prestator de servicii, făcându-se totodată mențiunea că lucrările executate de acesta se vor efectua cu materiale procurate fie de acesta, fie de beneficiarul lucrării, după caz, nefiind vorba așadar despre o livrare de produse.

Pentru aceste considerente, concluzionăm că este justificată măsura luată de organele de inspecție fiscală de a aplica taxarea inversă, rezultând așadar, că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr. ... / ... emisă de S.C. T S.R.L.

#### **B. Cu privire la impozitul pe profit:**

Petenta contestă stabilirea de către organele de control a unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, ca urmare a constatării vânzării de către societate a unei cantități de scaune la preț inferior prețului de achiziție.

În fapt, în urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat în cursul anului 2007 și 2008 vânzarea unei cantități de scaune la un preț inferior prețului de achiziție. Scaunele respective au fost achiziționate de pe piața externă și comercializate pe piața internă.

Astfel, valoarea pierderii comerciale înregistrate în anul 2007 din respectivele tranzacții s-a cifrat la ... lei, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2007.

De asemenea, în cursul anului 2008, până la data de 30.09.2008, s-a constatat vânzarea unei cantități mari de scaune la un preț inferior prețului de achiziție.

Valoarea pierderii comerciale înregistrate în anul 2008 din vânzarea de scaune la preț inferior celui de achiziție a fost de ... lei, sumă cu care a fost influențat profitul impozabil aferent anului 2008.

Prin aceste vânzări de mărfuri la preț inferior celui de achiziție au fost încălcate prevederile Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 21 alin. (1) unde se precizează următoarele:

*“(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.”*

Pentru o corectă încadrare legală din punct de vedere fiscal, este necesară coroborarea prevederilor Legii nr. 571 / 2003 cu prevederile O.G. nr. 99 / 2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

Astfel la art. 16 din O.G. nr. 99 / 2000 este definită sfera de cuprindere a vânzărilor cu preț redus, care includ următoarele:

- a) vânzări de lichidare;
- b) vânzări de soldare;
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;
- d) vânzări promoționale;
- e) vânzări de produse destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;
- f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;
- g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;
- h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;
- i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.

La art. 17 din același act normativ, se specifică următoarele, referitor la vânzarea de produse în pierdere:

*“Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”*

Așadar, vânzările în pierdere, din punct de vedere al practicii comerciale, sunt permise comercianților doar în anumite situații, expres și limitativ prevăzute de legiuitor la art. 16 lit. a) - c), e) - i) din O.G. nr. 99 / 2000.

În ceea ce privește deductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu achiziția bunurilor care se vând la un preț egal sau inferior costului de achiziție, legiuitorul a precizat în mod expres, la **art. 80 din O.G. nr. 99 / 2000**, următoarele:

*“În cazul vânzărilor de lichidare și de soldare, atunci când acestea se efectuează în pierdere, conform prevederilor art. 17, costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal.”*

Din textul de lege invocat anterior reiese așadar faptul că doar în cazul vânzărilor de lichidare și de soldare este deductibil din punct de vedere fiscal costul de achiziție, chiar și în situația în care vânzarea se realizează la un preț egal sau inferior costului de achiziție.

Ori, vânzările de scaune efectuate de S.C. I S.R.L. S... la un preț inferior costului de achiziție nu se încadrează în categoria vânzărilor de soldare sau de lichidare, așa cum sunt acestea definite și caracterizate la art. 18 - 23 din O.G. nr. 99 / 2000 republicată, cităm:

Art. 18:

*“Potrivit prezentei ordonanțe, prin vânzare de lichidare se înțelege orice vânzare precedată sau însoțită de publicitate și anunțată sub denumirea de “lichidare” și care, printr-o reducere de prețuri, are ca efect vânzarea accelerată a totalității sau numai a unei părți din stocul de produse dintr-o structură de vânzare cu amănuntul, în una dintre următoarele situații:*

*a) încetarea definitivă a activității comerciantului, inclusiv în cazul schimbării proprietarului, chiriașului, locatarului sau mandatarului, după caz, care exploatează structura de vânzare, cu excepția cazurilor în care aceasta este vândută, cedată sau închiriată unei persoane juridice administrate de vechiul proprietar (utilizator) sau în care acesta este acționar;*

*b) încetarea din proprie inițiativă a activității comerciantului în structura de vânzare respectivă sau ca urmare a anulării contractului de închiriere, locație sau mandat, în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive sau în baza unei hotărâri judecătorești de evacuare silită;*

*c) întreruperea activității comerciale sezoniere pentru o perioadă de cel puțin 5 luni după terminarea operațiunilor de lichidare;*

*d) schimbarea profilului structurii de vânzare, suspendarea sau înlocuirea unei activități comerciale desfășurate de această structură;*

*e) modificarea condițiilor de exploatare a suprafeței de vânzare, dacă lucrările de transformare și amenajare depășesc 30 de zile și sunt efectuate în interiorul acesteia, structura de vânzare fiind închisă în toată această perioadă, sau modificarea condițiilor de exercitare a activității în cazul încheierii ori anulării unui contract de distribuție având o clauză de aprovizionare exclusivă;*

*f) vânzarea stocului de produse de către moștenitorii legali ai comerciantului defunct;*

*g) deteriorarea gravă, din cauza unor calamități sau acte de vandalism, a unei părți sau, după caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare.*

Art. 19

*“(1) Vânzările de lichidare sunt supuse notificării în baza unui inventar detaliat al mărfurilor de lichidat întocmit de comerciant, care este obligat să justifice cu documente legale proveniența produselor respective. Notificarea de face la primăria localității în a cărei rază teritorială este amplasată structura de vânzare (...)*

Art. 20

*(1) Pe durata vânzărilor de lichidare se pot lichida numai produsele înscrise în lista de inventar aferentă notificării și aflate în stocul unității comerciale la data depunerii/transmiterii notificării.(...)*”

Art. 22

*“Vânzarea de soldare este orice vânzare însoțită sau precedată de publicitate și anunțată sub denumirea “soldare/soldări/solduri” și care, printr-o reducere de prețuri, are ca efect vânzarea accelerată a stocului de mărfuri sezoniere dintr-o structură de vânzare cu amănuntul.”*

Art. 23

*“Vânzările de soldare se pot efectua numai în cursul a două perioade pe an, cu o durată maximă de câte 45 de zile fiecare, cu condiția ca produsele propuse pentru soldare să fie achitate furnizorului de către comerciant cu cel puțin 30 de zile înaintea datei de debut a perioadei de vânzări de soldare și oferite spre vânzare în mod obișnuit înaintea acestei date.”*

Ori, prin vânzarea de scaune în speță, societatea contestatoare nu a desfășurat astfel de operațiuni de soldare sau lichidare, neîndeplinind condițiile și formalitățile impuse de lege pentru încadrarea în respectivele categorii de vânzări, pentru care costul de achiziție al produselor respective este deductibil din punct de vedere fiscal, chiar și în cazul în care vânzarea se soldează cu pierdere.

Drept urmare, rezultă că pierderea înregistrată prin operațiunile în cauză nu este deductibilă la determinarea profitului impozabil (2008), respectiv la determinarea pierderii fiscale (2007), fiind justificată așadar măsura aplicată de organele de inspecție fiscală de a determina un impozit pe profit suplimentar (pentru anul 2008), respectiv de a diminua pierderea fiscală înregistrată de societate aferent anului 2007.

De altfel, însăși petenta, prin contestație formulată apreciază că vânzările respective de scaune nu se încadrează în categoria vânzărilor de soldare sau de lichidare, însă susține că aceste operațiuni s-ar încadra la art. 16 lit. f) din O.G. nr. 99 / 2000 republicată, respectiv vânzări de produse care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute.

Se reține însă că dreptul de deducere a cheltuielilor cu achiziția produselor vândute sub costul de achiziție se aplică numai și numai în cazul operațiunilor de soldare / lichidare, nicidecum în cazul unor vânzări de produse care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute, așa cum se precizează la art. 80 din O.G. nr. 99 / 2000 republicată, invocat anterior prin prezenta decizie.

În ceea ce privește invocarea prin contestație a răspunsului emis de D.G.F.P. Alba - Serviciul metodologie și asistență contribuabili prin adresa nr. ... / ..., facem precizarea că, prin aceasta, sunt reiterate prevederile legale invocate prin prezenta decizie, respectiv art. 16 și 17 din O.G. nr. 99 / 2000, fiind omise însă prevederile art. 80 din același act normativ.

Ulterior, respectiv în data de 13.11.2007, prin e-mail-ul înregistrat sub nr. ... / ..., petenta s-a adresat și Agenției Naționale de Administrare Fiscală,



primind următorul răspuns de la Direcția de Îndrumare și Asistență a Contribuabililor (anexat în copie la dosarul cauzei):

“Considerăm că, în vederea elaborării unor răspunsuri exacte la solicitările trimise de contribuabili către organele fiscale, spre îndrumare și soluționare, este necesar ca acestea să fie cât mai complete, în sensul cunoașterii documentelor care au stat la baza operațiunilor (contracte, facturi, autorizații etc.) și a altor elemente pentru identificarea cu precizie a situației descrise de contribuabil, cu toate implicațiile acesteia.

Astfel apreciem că răspunsurile primite de la organele fiscale pot fi opozabile organelor de inspecție fiscală numai în măsura în care operațiunile sunt bazate pe documente care atestă realitatea situației descrise de contribuabil în solicitarea transmisă și dacă sunt identice cu cele constatate de organele de inspecție fiscală.(...)

... Punctul de vedere formulat de un organ fiscal referitor la aplicarea legislației, nu îndeplinește condițiile pentru a fi un act administrativ, respectiv act administrativ fiscal, deoarece prin emiterea acestuia nu se nasc, nu se modifică sau nu se sting raporturi juridice de drept administrativ, respectiv de drept fiscal.(...)

Astfel, apreciem că, în cazul în care punctul de vedere exprimat nu reiterează o soluție unitară adoptată prin decizie a Comisiei de proceduri fiscale și aprobată prin ordin al președintelui ANAF, aceasta are valoare de recomandare, petentul nu este ținut de aceasta, putând ține cont sau nu de punctul de vedere astfel exprimat.”

Așadar, prin răspunsul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală se precizează faptul că, atâta timp cât punctul de vedere exprimat de un organ fiscal nu reflectă o soluție unitară adoptată prin decizie a Comisiei de proceduri fiscale și aprobată prin ordin al președintelui ANAF, punctul de vedere respectiv are doar valoare de recomandare, iar petentul poate sau nu să țină cont de acesta.

Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Alba, analizând răspunsul formulat de D.G.F.P. Alba, în raport cu legislația invocată, în integralitatea ei, precum și punctul de vedere exprimat de ANAF, concluzionează că S.C. I S.R.L. S... nu are drept de deducere pentru costul de achiziție al scaunelor vândute în pierdere, luând în considerare faptul că punctul de vedere exprimat de Serviciul metodologie și asistență contribuabili prin adresa nr. ... / ... nu ține seama de prevederile exprese cu privire la deductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu achiziția bunurilor vândute în pierdere, cuprinse la art. 80 din O.G. nr. 99 / 2000.

Ținând cont de cele exprimate prin considerentele prezentei decizii, urmează a fi respinsă în integralitatea ei contestația formulată de S.C. I S.R.L. S..., atât în ceea ce privește capetele de cerere referitoare la taxa pe valoarea adăugată, cât și capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit, precum și pentru accesoriile aferente acestora.

Facem precizarea că, majorările de întârziere contestate de petentă, respectiv ... lei - majorări aferente TVA și ... lei - majorări aferente impozitului pe profit, reprezintă în fapt majorări aferente tuturor sumelor stabilite suplimentar prin actul de control, aferent impozitului pe profit și TVA-ului, iar nu doar corespunzător sumelor contestate.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

### **DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. I S.R.L. S... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA;
- ... lei - majorări TVA;
- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări impozit pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**