

## DECIZIA NR.118/2006

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice - Activitatea de Control Fiscal, prin adresa nr....., inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr....., asupra contestatiei formulata de SC...X.. SRL impotriva deciziei de impunere nr.... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.....

Societatea contesta masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal cuprinse in decizia de impunere in suma totala de.... lei, reprezentand:

- Impozit pe profit .....
- dobanzi de intarziere ...
- penalitati de intarziere .....

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii catre contribuabil a deciziei de impunere nr..... si de data depunerii contestatiei la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bihor, inregistrata sub nr.....

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175, art.176 si art. 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. .X.. SRL

*1. Prin contestatia formulata initial impotriva deciziei de impunere nr. ...emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr....., societatea sustine urmatoarele:*

1. Cu privire la suma de.... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar datorita faptului ca nu s-a tinut cont de veniturile din variatia

stocurilor (productia in curs de executie) in perioada 2001 - 2004 la calculul profitului impozabil , contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au dat o interpretare gresita in ceea ce priveste influenta contului 711 "Variatia stocurilor" asupra contului 121 " Profit si pierdere", aceasta neexistand in fapt deoarece, s-au efectuat urmatoarele inregistrari contabile:

La sfarsitul unei perioade costul lucrarilor si serviciilor in curs au fost evidentiata prin urmatoarea inregistrare contabila: 332 " Lucrari si servicii in curs de executie" = 711 " Variatia stocurilor".

Societatea reia costul acestor lucrari si servicii in curs de exercitiu la inceputul perioadei urmatoare, efectuand inregistrarea contabila: 711 " Variatia stocurilor" = 332 " Lucrari si servicii in curs de executie".

Ca urmare, societatea contestatoare considera ca soldul creditor al contului 711 " Variatia stocurilor" nu influenteaza contul de profit si pierderi intrucat " in perioadele urmatoare lucrarile in curs de executie au fost vandute, vanzarile fiind reflectate in contul de venituri din prestari de servicii si in acelasi timp au fost reluate prin debitul contului 711, situatie in care societatea poate datora doar dobanzi si penalitati de intarziere de la data inregistrarii lucrarilor in curs in creditul contului 711 pana in momentul vanzarii acestora cand ajung in debitul contului la aceeasi valoare".

Astfel, contestatoarea solicita anulara raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere prin care s-a stabilit diferenta de impozit pe profit si refacerea controlului luand in considerare functiunea contului 711.

Prin adresa F.N. inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr..... , contestatoarea aduce unele precizari cu privire la acest capat de cerere in sensul ca, potrivit pct.2.7 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, " in scopul aplicarii prevederilor legii sau ale prezentelor instructiuni care se refera la calculul ponderii veniturilor contribuabilului, nu sunt luate in calcul: veniturile inregistrate in conturile 711 " Variatia stocurilor" , 721 " venituri din productia de imobilizari necorporale" si 722 " Venituri din productia de imobilizari corporale", precum si veniturile care sunt rezultate din evaluarea activelor in valuta si, dupa caz, eventualele venituri din evaluarea datoriilor in valuta, conform reglementarilor contabile".

2. In ceea ce priveste suma de..... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile efectuate la mijloacele fixe care au ca scop restabilirea starii initiale sunt cheltuieli de reparatii si nu cheltuieli cu lucrari de modernizare, acestea

avand ca efect sporirea gradului de confort si ambient , ceea ce nu este cazul in situatia celor doua obiective.

Considerand ca aceste cheltuieli nu indeplinesc conditia de a fi considerate investitii si de aceea nu pot fi amortizate, ci reprezinta cheltuieli cu reparatiile, contestatoarea solicita anulara acestei constatari din raportul de inspectie fiscala, sustinand ca organul de inspectie fiscala a interpretat gresit si nu a tinut cont de prevederile Cap.I, litera A, pct.7 lit.d din HG nr.909/1997 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale unde se prevede ca investitiile efectuate la mijloacele fixe pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali, in scopul modernizarii, sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii.

Mai mult, considera aceasta, capitolul III, pct.2 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe care au ca scop restabilirea starii initiale sunt considerate cheltuieli de reparatii, investitiile efectuate in cazul cladirilor trebuie sa asigure protectia valorilor umane si materiale si imbunatatirea gradului de confort si ambient sau reabilitarea si modernizarea termic a acestora.

De asemenea, prin adresa F.N. inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.340462/28.02.2006, contestatoarea aduce unele precizari in legatura cu aceste categorii de cheltuieli in sensul ca, cheltuielile respective inregistrate cu reparatiile la doua imobile sunt deductibile fiscal la data efectuarii acestora intrucat, "acestea s-au efectuat pentru lucrari de consolidari si reparatii capitale executate pentru mentinerea la parametrii de functionare, asigurarea calitatii, durabilitatii si sigurantei in exploatare fara sa duca la modernizarea sau imbunatatirea parametrilor de functionare a cladirilor".

3. Referitor la suma de... lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza unor facturi fiscale pe care organul de inspectie fiscala le-a considerat ca nu indeplinesc calitatea de documente justificative, contestatoarea sustine ca si-a indeplinit obligatia de a verifica daca furnizorii sunt platitori de TVA prin faptul ca pe facturile in cauza acestia "au inscris codul fiscal si taxa pe valoarea adaugata, asa cum prevede legea si normele de aplicare referitoare la TVA".

Societatea contestatoare mentioneaza in acest sens ca nu are posibilitatea, nici mijloacele pentru a verifica autenticitatea, legalitatea si provenienta," acest atribut fiind exclusiv al celor care au intocmit si emis aceste documente, cat si a organelor in drept ", in situatia in care acestea nu indeplinesc prevederile legale privind calitatea de documente justificative.

Prin adresa de completare a contestatiei formulate, societatea contestatoare aduce unele precizari cu privire la acest capat de cerere in sensul ca, "chiar daca facturile nu sunt completate conform cerintelor legale, atat timp cat prestarile de servicii sau bunurile inscrise in aceste facturi au fost primite, receptionate si date in consum atunci cheltuiala este considerata deductibila la calculul profitului impozabil fiind vorba de operatiuni comerciale reale".

Mai mult, contestatoarea considera ca, potrivit prevederilor art.1 din Anexa 1B din HG nr.831/1997, "completarea facturilor se efectueaza de catre furnizor care are obligatia sa organizeze si sa asigure evidenta, gestionarea si corecta utilizare a formularelor cu regim special de inscriere si numerotare".

*II. Prin Decizia de impunere nr.... emisa de Directia Generale a Finantelor Publice - Activitatea de control fiscal au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportului de inspectie fiscala nr.... , astfel:*

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2002 - 31.12.2004. Prin adresa nr.... societatea a fost instiintata de extinderea inspectiei fiscale pe perioada de prescriptie, respectiv 01.01.2000 - 31.12.2004.

1. In ceea ce priveste veniturile din productia stocata organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contestatoarea nu a determinat corect impozitul pe profit , neluand in considerare toate veniturile impozabile realizate, respectiv a veniturilor din productia stocata evidentiata in contabilitate prin soldul creditor al contului 711 " Variatia stocurilor" si cuprinse in bilanturile contabile depuse de catre societate la organul teritorial fiscal pe raza caruia isi desfasoara activitatea, incalcand astfel prevederile art.4 alin.(1) lit.a) din HG nr.402/2000, art.7 alin.(1) din HG nr.859/2002 si art.19 alin.(1) pct.12 din HG nr.44/2004.

Astfel, organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu veniturile din productia stocata rezultand un debit suplimentar in suma totala de... RON.

2. In ceea ce priveste cheltuielile cu investitiile , organul de inspectie fiscala a constatat ca , in cursul anilor 2003 si 2004 SC..X. SRL a efectuat investitii in regie proprie la obiective proprii, Pensiunea... si Cabana..., inregistrand toate cheltuielile aferente acestor investitii ca si cheltuieli deductibile fiscal, incalcandu-se astfel prevederile art.1 din Legea nr.15/1994 republicata si art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003

potrivit careia “ cheltuielile aferente achizitionarii , producerii, construirii, ambalarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii...”. Valoarea acestor investitii se va recupera pe calea amortizarii dupa ce obiectivele respective vor fi redate in functiune.

Drept consecinta, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat bugetului de stat, stabilind in sarcina contestatoarei un debit suplimentar in suma de..... lei.

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca, in perioada decembrie 2002 - decembrie 2004 societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal in baza unor facturi fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ conform HG nr.831/1997, acestea neavand completate data emiterii facturii, date privind expeditia si datele complete ale furnizorului.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.(6) lit.m din HG 402/2000, art.9 pct.(7) lit.j din HG nr.598/2002 si art.21 alin.(4) lit.f) din HG nr.44/2004, cheltuielile inregistrate in baza acestor facturi nu sunt deductibile fiscal, organul de inspectie fiscala procedand la excluderea de la deducere a cheltuielilor respective, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma totala de..... lei.

*III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala , in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:*

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2001 - 31.12.2004

1. Referitor la suma de.... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca veniturile din productia stocata influenteaza baza de calcul a impozitului pe profit.

In fapt, in perioada 2001 - 2004 societatea contestatoare a inregistrat in creditul contului 711 “ Variatia stocurilor” valoarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie efectuand inregistrarea contabila:

332 "Lucrari si servicii in curs de executie" = 711 “ Variatia stocurilor” si reluand la inceputul perioadei urmatoare aceste lucrari si servicii prin inregistrarea contabila:

711 " Variatia stocurilor" = 332 "Lucrari si servicii in curs de executie" considerand ca influenta veniturilor din productia stocata este nula asupra contului de profit si pierdere .

Organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu veniturile inregistrate din productia stocata, acestea fiind evidentiata in contabilitate si cuprinse in bilanturile contabile depuse de societatea contestatoare la organul fiscal teritorial, strabilind un debit suplimentar in suma de 639.253lei si pentru care a calculat dobanzi si penalitati aferente.

In drept, in aceasta speta, pentru perioada verificata aplicabilitate o au prevederile art.4 alin.a) din Hotararea de Guvern nr.402/2000 privind aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prin care se stipuleaza:

*"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câstiguri din orice sursa, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.*

**INSTRUCTIUNI:**

*Veniturile reprezinta sumele sau valorile încasate ori de încasat si includ:*

*a) venituri din exploatare, respectiv venituri din vânzarea produselor, lucrarilor executate si serviciilor prestate, din productia stocata, din productia de imobilizari, din subventii de exploatare, precum si alte venituri din exploatarea curenta ",*

precum si prevederile art.7 alin.(1) din Hotararea de Guvern nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care mentioneaza:

*"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.(...)",*

iar pentru anul 2004 sunt aplicabile cerintele art.19 alin.(1) pct.12 din Hotararea de Guvern nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prin care se 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.*

*Norme metodologice:*

*12. Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal ”.*

Conform celor retinute mai sus, veniturile din productia stocata influenteaza baza de calcul a impozitului pe profit, deoarece profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile aferente intr-un an fiscal.

Inregistrarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie la sfarsitul perioadei ca productie neterminata prin inregistrarea contabila 332 "Lucrari si servicii in curs de executie" = 711 " Variatia stocurilor" sau 345 "Produce finite" = 711 "Lucrari si servicii in curs de executie" , se face pentru a echilibra cheltuielile efectuate cu aceste servicii ( clasa 6 - Cheltuieli ) pana la facturarea lor catre beneficiari cand se vor efectua inregistrarile:

711"Variatia stocurilor" = 332 "Lucrari si servicii in curs de executie" si/sau

711 " Variatia stocurilor" = 345 "Produce finite " ,  
reluarea in productie a lucrarilor si serviciilor in curs si concomitent,

411 "Clienti" = 704 " Venituri din lucrari executate si servicii prestate", inregistrarea veniturilor din vanzarea productiei realizate.

Astfel, contestatoarea avea obligatia ca la sfarsitul fiecarui trimestru, in stabilirea bazei impozabile , sa tina cont de toate veniturile realizate , inclusiv veniturile realizate din variatia stocurilor, respectiv soldul creditor al contului 711 " Variatia stocurilor" care se transfera asupra contului 121 " Profit si pierdere" intrucat a efectuat inregistrarea 711 = 332, respectiv 345 la inceputul unei alte perioade fiscale, nu in aceeasi perioada in care a efectuat inregistrarea 332, respectiv 345 = 711.

Pretentia contestatoarei cu privire la aplicabilitatea in aceasta speta a prevederilor pct.2.7 din Hotararea de Guvern nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat acest articol de lege se refera la modul

de calcul al facilitatilor la export si nu are legatura cu speta supusa solutionarii.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la recalcularea bazei impozabile , luand in considerare si veniturile realizate din variatia stocurilor, deoarece contul 711 “ Variatia stocurilor” prezenta sold creditor.

Fata de cele retinute, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata, pentru suma de... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar precum si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

2. In ceea ce priveste la suma de... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca lucrarile executate in regie proprie la obiective proprii reprezinta lucrari de reparatii sau lucrari de investitii .

In fapt, societatea contestatoare a realizat in perioada 2003 - 2004 cheltuieli cu lucrari de intretinere si reparatii la constructii proprii, Pensiunea... si Cabana..., care au avut ca scop restabilirea starii initiale constand in lucrari de “ consolidari si reparatii capitale executate pentru mentinerea la parametrii de functionare, asigurarea calitatii, durabilitatii si sigurantei in exploatare fara sa duca la modernizarea sau imbunatatirea parametrilor de functionare a cladirilor“.

Organul de inspectie fiscala a considerat aceste lucrari ca fiind lucrari de investitii a caror valoarea se va recupera pe calea amortizarii dupa ce obiectivele respective vor fi puse in functiune, invocand prevederile art.1 din Legea nr. 15/1994 republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale si prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata.

In drept, potrivit prevederilor art.6 din Legea nr. 15/1994 republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale si ale pct.9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 , cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

*“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile mentionate la art. 6 din lege.(...)”*



*Cheltuielile privind reparatiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea starii tehnice initiale prin înlocuirea componentelor uzate ".*

Totodata, potrivit prevederilor art.4 lit.d) din Legea nr. 15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale coroborate cu prevederile pct.7 lit.d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 , cu modificarile si completarile ulterioare,

*"Sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii bunurile mentionate la art. 4 din lege, astfel:*

*(...)*

*d) investitiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunatatirea parametrilor tehnici initiali, în scopul modernizarii, si care majoreaza valoarea de intrarea a acestora.(...)"*

Pentru anul 2004, in aceasta speta aplicabilitate au prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, prin care se stipuleaza :

*"d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;(...)"*

Potrivit actelor normative mentionate, se intelege ca lucrarile de reparatii au ca scop imbunatatirea starii de functionare a mijloacelor fixe prin inlocuirea unor componente uzate iar lucrarile de investitii duc la cresterea paramentrilor functionali, tehnici , avand ca efect sporirea gradului de confort si ambient.

Se retine faptul ca, organele de control nu au facut o analiza a lucrarilor executate, o delimitare a acestora in sensul care lucrari pot fi incadrate in lucrari de reparatii efectuate in scopul restabilirii starii tehnice initiale prin inlocuirea componentelor uzate si care lucrari au fost de investitii avand ca efect cresterea parametrilor functionali si a gradului de confort si ambient.

De asemenea nu se face nici o trimitere la inregistrarea celor doua constructii ,in evidenta contabila a societatii si nici la data finalizarii si punerii in functiune a acestora.

In vederea clarificarii naturii lucrarilor executate in regie proprie, in conformitate cu prevederile art.183 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92 privind Codul de procedura fiscala, republicata prin care se stipuleaza: " (4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii*

*acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dup caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora" , Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii contestatoare prin adresa... , sa depuna la sediul Directiei Generale a Finantelor Publice documente din care sa rezulte in ce au constat concret lucrarile efectuate la obiectivele mentionate in raportul de inspectie fiscala si sa precizeze daca acestea au fost puse in functiune inainte de anul 2004.*

Prin adresa inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. contestatoarea solicita prelungirea termenului de depunere a documentelor , solicitare acceptata, termenul fiind prelungit prin adresa nr... , pana la data de 06.04.2006.

Documentele solicitate au fost depuse de contestatoare in data de 28.04.2006 iar Directia generala a finantelor publice prin adresa nr.... inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr. ...., a comunicat ca acestea au constat in doua "situatii de consumuri" cuprinzand cheltuieli de materiale, valoare manopera, asigurari sociale, transport si cheltuieli indirecte repartizate, fara insa a face o analiza a acestora astfel incat sa poata stabili daca sunt cheltuieli cu reparatii sau cheltuieli cu investitiile la mijloacele fixe in cauza.

Avand in vedere cele mai sus retinute si de prevederile art.186 alin.(3) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"* se va desfiinta decizia de impunere nr.... pentru suma de... lei reprezentand impozit pe profit precum si pentru accesoriile aferente, cu consecinta refacerii controlului fiscal de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul fiscal atacat, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

3. Referitor la suma de... RON reprezentand impozit pe profit suplimentar, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire deductibilitatea cheltuielilor aferente aprovizionarilor , in baza unor facturi fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, acestea neavand completate toate datele mentionate in formular.

In fapt, in perioada decembrie 2002 - decembrie 2004 societatea contestatoare a inregistrat in cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit valoarea aprovizionarilor efectuate in baza unor facturi fiscale care, conform constatarilor organului de inspectie fiscala acesteia nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Hotararii de Guvern nr.831/1997, documentele in cauza neavand completate toate datele prevazute de formular, respectiv data emiterii facturii, date privind expeditia si date privind furnizorul.

In drept, in perioada supusa verificarii, caracterul deductibil al cheltuielilor este reglementat prin Hotararea de Guvern nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care la art.4 alin.(6) lit.m, precizeaza:

*“ (...) cheltuielile nedeductibile sunt: (...)*

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare, conditiile de document justificativ; (...) ”,*

precum si prin prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , coroborat cu Hotararea de Guvern nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza in acest sens:

*“ (...)Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;*

*Norme metodologice:*

*44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrierilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare “.*

Conform prevederilor art.7 anexa 1 B din Hotararea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora , se precizeaza:

*“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile “.*

Prin pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 , aprobat prin Hotararea de Guvern nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara

si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se defineste notiunea de document justificativ, respectiv:

*“ Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:*

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea si sediul unitatii patrimoniale care întocmeste documentul;*
- c) numarul si data întocmirii documentului;*
- d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) continutul operatiunii patrimoniale si, când este cazul, si temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;*
- g) numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, dupa caz;*
- h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate”.*

Pentru anul 2004, aplicabilitate in aceasta speta o au prevederile art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin care se stipuleaza:

*“ (8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu următoarele informatiisi numarul facturii;*

- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa si codul de identificare fiscala ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata si baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire;*
- g) cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operatiunile supuse taxării inverse se menționeaza obligatoriu "taxare inversa";*
- h) suma taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile, cu exceptia cazurilor în care se aplica reguli speciale prevazute prin norme metodologice “.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei , s-a retinut faptul ca facturile fiscale care fac obiectul cauzei , nu au completata rubrica privind data intocmirii facturii, ziua,luna,anul , precum si alte elemente ca de exemplu datele privind expeditia iar la adresa furnizorului fiind mentionata doar localitatea in care se afla sediul societatii furnizoare.

Prin urmare , tinand cont de cele precizate si avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, societatea contestatoare avea obligatia legala de a verifica intocmirea corecta a documentelor emise de furnizorul sau in caz contrar acestea neindeplinind calitatea de documente justificative, cheltuiala aferenta acestora in valoare totala de.... RON , este cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, asa cum legal s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala.

Referitor la afirmatia contestatoarei, potrivit careia aspectele mentionate mai sus nu o priveau in calitatea sa de client, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat , asa cum s-a precizat, potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82, republicata prin care se precizeaza :“ *contabilitatea, (...) trebuie sa asigure înregistrarea cronologica si sistematica(...)”a tuturor operatiunilor economice ale societatii, iar art.6 alin.(2) din acelasi act normativ mentioneaza faptul ca “documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.*

Ca urmare a celor retinute mai sus, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la suma de.... RON, reprezentand impozit pe profit suplimentar calculat ca urmare a neacceptarii deductibilitatii la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente unor facturi fiscale ce nu indeplinesc conditiile de document justificativ, precum si pentru accesoriile aferente.

In ceea ce priveste dobanzile de intarziere in suma de... RON si penalitatile de intarziere in suma de.... RON aferente impozitului pe profit suplimentar , calculate de catre organul de inspectie fiscala , intrucat acestea nu pot fi defalcate pe capete de cerere iar capetele de cerere fiind solutionate diferit, urmeaza a se desfiinta raportul de inspectie fiscala pentru intreaga suma stabilita iar la refacerea controlului de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada, acestea urmand a fi recalulate.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.186 (1) coroborat cu art.176, art.177 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulate pentru suma de..... lei reprezentand impozit pe profit.

2. Desfiintarea deciziei de impunere nr..... pentru suma de.... lei reprezentand impozit pe profit, precum si pentru accesoriile aferente, dobanzi de intarziere in suma de.... lei si penalitati de intarziere in suma de.... lei, cu consecinta refacerii controlului de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul fiscal atacat, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

