



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 86/ 17.03.2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. T SA,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C. T SA** cu privire la reluarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza raportului de inspecție fiscală din data de.

Prin Decizia Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de SC T SA împotriva deciziei de impunere emisă de Administrația finanțelor publice sector 2 București – Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, pentru:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;

- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Cu adresa, S.C. T SA a transmis Ordonanța din data de 24.05.2006, emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria B de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății, rămasă definitivă prin Decizia penală emisă de Tribunalul B – secția penală, astfel că, motivul pentru care a fost suspendată soluționarea pe cale administrativă a contestației a încetat.

Societatea contestă suma, reprezentând:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit; impozit pe veniturile microîntreprinderilor; majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.214(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC T SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector 2-, în baza raportului de inspecție fiscală din data de 22.11.2006, societatea susține următoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, contestatoarea arată că nu este de acord cu încadrarea în categoria veniturilor a sumelor încasate din chirii de la SC B SRL în baza contractului de locație de gestiune și care au fost virate societăților comerciale E SRL în baza contractului de locație de gestiune încheiat la 4.07.1996 și SC W SRL, conform contractului.

De asemenea, referitor la veniturile din vânzări de terenuri în anul 2003, , societatea susține că avansurile încasate din vânzarea acestora au fost luate în calculul veniturilor de două ori de către organul de inspecție fiscală, o dată la încasarea avansului și o dată la perfectarea contractelor de vânzare cumpărare.

În ceea ce privește înregistrarea pe venituri a refacturării utilităților societatea susține că utilitățile reprezintă cheltuieli deductibile fiscal și nu se pot înregistra de două ori, o dată în baza facturilor emise de furnizori și o dată în baza refacturării către consumatori- E SRL și SC W SRL. Mai mult, societatea susține ca organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere consumurile proprii.

Societatea precizează cuantumul veniturilor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală și însușite de SC T SA, precum și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală și însușite de societate.

Potrivit celor prezentate societatea efectuează calculul veniturilor precum și al impozitului pe venitul microîntreprinderilor susținând ca pe perioada 2001 – 2004, se încadrează în cuantumul veniturilor stabilite de lege, în suma de 100.000 euro și beneficiază de prevederile OG nr.24/2001, republicată.

Referitor la impozitul pe profit, contestatoarea susține ca nu este de acord cu următoarele:

1. Veniturile din chirii încasate de la SC B SRL în baza contractului de locație de gestiune și care au fost virate societăților comerciale E SRL în baza contractului de locație de gestiune încheiat la 4.07.1996 iar în anul 2004 către SC W SRL conform contractului.

Nu este de acord cu veniturile din refacturarea utilităților.

Contestatoarea susține ca a încasat aceste sume în calitate de intermediar din care nu a avut nici un fel de profit, așa cum în mod corect au stabilit organele de control și că ar fi trebuit să se scadă consumul de utilități propriu.

Totodată, contestatoarea arată că SC E SRL a înregistrat în conturile de venituri sumele din închirieri și le-a supus impozitării, acestea sunt evidențiate în registrele de vânzări și registrul jurnal al acestei societăți, fapt ce s-ar fi putut constata dacă s-ar fi efectuat o verificare încrucișată la SC E SRL.

Ca urmare, societatea susține ca organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat aceste sume ca fiind venituri și cheltuieli nedeductibile și a majorat profitul impozabil întrucât societatea nu a beneficiat de aceste sume și nu le-a cheltuit în favoarea societății.

În ceea ce privește veniturile din închiriere și cheltuielile din chirii și utilități refacturate contestatoarea arată că acestea nu se încadrează în nici una din categoriile de cheltuieli prevăzute de art.9(7) lit.c din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

SC T SA recunoaște că la încheierea contractelor de închiriere nu s-a procedat conform dispozițiilor legale, în sensul că perfectarea contractelor

de închiriere nu trebuia făcută cu proprietarul clădirii ci între chiriașul SC B SRL și societățile E SRL și SC W SRL.

De asemenea, contestatoarea susține ca organul de inspecție fiscală în mod eronat a procedat la includerea pe venituri a cheltuielilor cu utilitățile refacturate, întrucât "utilitățile" reprezintă cheltuieli precum și faptul că au fost înregistrate de două ori pe cheltuieli iar cuantumul acestora nu a fost diminuat cu consumul propriu al SC T SA.

2. În ceea ce privește veniturile din avansurile încasate din vânzările de terenuri în anul 2003, societatea susține că avansurile încasate pe anul 2003 au fost luate în calcul la venituri de două ori – o dată la încasarea avansului și o dată la perfectarea contractelor.

În ceea ce privește vânzările către SC R SRL contestatoarea susține că acestea au fost scăzute din venituri și incluse în contul 461 "Creditori" iar promisiunea de vânzare a fost anulată prin hotărâre judecătorească ce a fost prezentată organelor de inspecție fiscală.

3. Contestatoarea și-a însușit unele constatări ale organelor de inspecție fiscală, respectiv:

- includerea pe veniturile fiecărui an din perioada 2001 – 2004 a contravalorii vânzărilor de terenuri ;

- înregistrarea pe venituri a veniturilor din locațiile de gestiune nefacturate și nevirate de locatari

- înregistrarea veniturilor în avans pe anul 2002;

- înregistrarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2004.

Contestatoarea susține ca majorările de întârziere datorate ca urmare a recalculării efectuate de societate sunt în suma de lei.

Pe cale de consecință și având în vedere că beneficiază de prevederile art.1 din OG nr.24/2001, republicată societatea solicită anularea impozitului pe profit și a majorărilor de întârziere aferente în sumă totală de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată,

În ceea ce privește TVA deductibilă, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere în sumă de lei aferentă facturilor de chirie primite pentru spațiile închiriate considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli nedeductibile. Societatea susține că este eronat constatarea întrucât nu s-a efectuat o verificare încrucișată la cele două societăți S SRL și SC SRL pentru a stabili realitatea.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere pe anul 2004 aferentă unor cheltuieli nedeductibile – carburanți – și taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere aferentă vânzării unor mijloace fixe sub prețul de achiziție contestatoarea este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală.

Societatea a calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, se contestă:

- TVA colectată pe anul 2003 aferentă sumelor încasate în avans pentru vânzările de terenuri. Contestatoarea susține că nu datorează această sumă întrucât taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor încasate în avans a fost înregistrată în anul 2004 odată cu înregistrarea facturilor de vânzări terenuri, pe baza prețului din contractele de vânzare în care erau cuprinse și aceste avansuri.

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă promisiunilor de vânzare ramase definitive. Societatea susține că este eronată constatarea organului de inspecție fiscală deoarece taxa pe valoarea adăugată aferentă promisiunilor de vânzare a fost de asemenea înregistrată în anul 2004, odată cu înregistrarea facturilor de vânzări de terenuri, pe baza prețului din contractele de vânzare.

Totodată, societatea este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală privind TVA colectată, aferentă sumelor ce trebuiau facturate conform contractelor de locație de gestiune.

Pentru diferențele de TVA colectată aferentă locațiilor de gestiune societatea a calculat majorările de întârziere și penalități.

Potrivit celor susținute contestatoarea solicită anularea TVA și a accesoriilor aferente.

De asemenea, contestatoarea susține că rezultatele verificării nu au fost analizate cu conducerea societății astfel că datele din unele anexe nu au putut fi identificate.

Anexele la raportul de inspecție fiscală nu au fost prezentate administratorului societății pentru a-și putea exprima punctul de vedere potrivit dispozițiilor art.105 alin.1-4 din OG nr.92/2003.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector 2, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, s-au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei 01.09.2001-31.12.2001:

În anul 2001 societatea a desfășurat activitatea de închiriere a spațiilor proprii. Începând cu luna septembrie 2001 societatea nu a mai înregistrat în totalitate în evidența contabilă facturile fiscale emise către clienți pentru chirie și respectiv pentru utilități, constatându-se diferențe de venituri neînregistrate în contabilitate, dar facturate terților. Facturile respective au fost întocmite în baza contractelor cu terții pentru închirieri de spații.

Ca urmare, s-au stabilit diferențe de venituri, impozabile cu cota de 1,5%, la care s-a stabilit o diferență de impozit pe venit. Pentru aceasta diferența s-au calculat majorări de întârziere până la data de 15.10.2006 și penalități până la data de 31.12.2005.

Față de cifra de afaceri evidențiată în bilanțul de la data de 31.12.2001, echivalentul a euro, în urma verificării a rezultat o cifră de afaceri superioară, fapt pentru care începând cu 01.01.2002, societatea este plătitoare de impozit pe profit.

Ca urmare, în anul 2002, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu se mai încadrează în categoria microîntreprinderilor, neîndeplinind condiția referitoare la cifra de afaceri realizată în anul precedent, conform art.1 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.24/2001.

S-a constatat și faptul că pe anul 2002 societatea a evidențiat impozit pe venitul microîntreprinderilor impozit nedatorat întrucât este plătitoare de impozit pe profit.

Referitor la impozitul pe profit aferent perioadelor 01.01.2001-31.08.2001 și 01.01.2002-31.12.2004.

Pentru perioada 01.01.2001-31.08.2001, în care societatea era plătitoare de impozit pe profit s-a constatat faptul că profitul brut realizat, a fost utilizat de societate pentru acoperirea pierderii fiscale înregistrată la 31.12.2000, aceasta neconstituind impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.4(4) din OG nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând facturi fiscale de chirie și utilități primite de la SC E SRL, cu care societatea nu are relații de închiriere.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor cu suma de 1.000 lei reprezentând venituri realizate conform contractelor de locație de gestiune pe care societatea nu le-a înregistrat în evidența contabilă, conform prevederilor art.4(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a stabilit o diferență de impozit pe profit aferentă perioadei 01.01.2001-31.08.2001, pentru care au fost calculate majorări de întârziere și penalități.

În anul 2002, societatea s-a considerat platitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor.

S-a constatat ca:

- societatea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din chirii și utilități facturate;

- diferența de venituri între sumele ce trebuiau facturate conform contractelor de locație de gestiune și sumele efectiv facturate și înregistrate la venituri este în sumă delei.

- neînregistrarea în venituri impozabile a sumei totale încasată în avans din perioadele precedente.

- nu au fost înregistrate în contabilitate veniturile încasate din vânzarea de terenuri conform contractelor notariale. Aceste venituri au fost ulterior înregistrate în anul 2004, factura de vânzare fiind emisă inițial în februarie 2004 și rectificată în iulie 2004.

Diferența totală de venituri neînregistrate în perioada fiscală 2002, este delei.

Pentru utilitățile facturate de terți, Distrigaz, Electrica, Apa Nova, organele de inspecție fiscală au reîntregit cheltuielile deductibile ale societății și cu cheltuieli aferente terenurilor vândute în anul respectiv și au diminuat veniturile cu majorări scutite la plată, înregistrate eronat la venituri.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente facturilor primite pentru chiria spațiilor proprii, conform prevederilor art.9(7) lit.s din Legea nr.414/2002 și art.4(4) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994.

Pentru impozitul pe profit pe anul 2002 organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități.

În anul 2003, societatea s-a considerat eronat plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor.

S-a constatat:

- neînregistrarea în totalitate pe venituri a sumelor facturate terților pentru chirii conform contractelor în vigoare și a utilităților refacturate pentru spațiile închiriate, diferența fiind în sumă totală de lei.

- neînregistrarea în totalitate în venituri a sumelor reprezentând locația de gestiune, conform contractelor, diferența fiind în sumă de lei;

- neînregistrarea contravalorii terenurilor vândute conform contractelor notariale încheiate cu terții.

- neînregistrarea pe venituri a avansurilor încasate de la SC R SRL.

Răspunsurile date la nota au confirmat încasarea unor avansuri pentru terenuri, în baza contractului de vânzare-cumpărare între SC T SA și SC R SRL, terenurile fiind ulterior vândute altor persoane iar suma respectivă fiind considerată de către organul fiscal venit excepțional în luna iunie 2003.

Societatea a încasat avansuri fără TVA, pentru halele 1 și 2 aflate în orașul V.

În luna august 2003, respectiv în data de 14.08.2003, societatea a încheiat două promisiuni de vânzare de terenuri, autentificate la notariat, prin care se recunoaște încasarea sumelor reprezentând avansuri pentru cumpărarea acestor terenuri. Având în vedere că terenurile au fost vândute altor persoane în data de 14.10.2003, în baza altor contracte notariale, organele de inspecție fiscală au considerat venituri excepționale sumele încasate, la care s-a colectat TVA. S-au reîntregit veniturile aferente trimestrului III 2003, conform art.7(1) din Legea nr.414/2002.

S-au reîntregit cheltuielile deductibile ale societății cu cheltuieli cu utilitățile facturate de terți și neînregistrate în contabilitate la capitolul cheltuieli precum și cu valoarea înscrisă în contabilitate a terenurilor vândute.

Conform Legii nr.414/2002, art.7 alin.(7) lit.s organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile reprezentând chiria spațiilor proprietate proprie, facturată de terti, fără a avea la baza contracte. Din verificarile in teren la prestatorii acestor servicii, respectiv SC E SRL si SC W SRL, s-a constatat ca aceste societăți nu mai funcționează la sediul social declarat, neputând fi verificată veridicitatea acestor operațiuni.

S-au mai constatat cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.7 alin.(7) lit.a din Legea nr.414/2002, impozitul pe venitul microîntreprinderilor, precum și majorările calculate la impozitele si taxele datorate bugetului de stat,.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2003 o diferență de impozit pe profit pentru care, s-au calculat majorări si penalități.

In anul 2004 societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor, evidențiind impozit pe venit.

Organul de inspecție fiscală a procedat la calculul impozitului pe profit.

S-a constatat ca societatea nu a inregistrat venituri din chirii si refacturare utilități in cursul anului 2004.

S-a constatat ca suma cheltuielilor neînregistrate in contabilitate in anul 2004 din care nedeductibile fiscal, conform art.21(4) lit.m din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, cheltuielile reprezentând chiria unor spații proprietatea societății.

S-au constatat de asemenea cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând carburanți, asigurari, transport, servicii terți, pierderi din creanțe provizioane și impozit pe venit

Pentru diferența de impozit pe profit s-au calculat majorări de intirziere și penalități de întârziere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugata,

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, diferențele au fost stabilite astfel:

în baza art.18 lit.a din Ordonanța de urgența a Guvernului nr.17/2000, art.24 alin.2, lit.a din Legea nr.345/2002 si art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, s-a stabilit TVA nedeductibilă aferentă facturilor de chirie primite pentru spațiile proprii.

-în conformitate cu prevederile pct.10.10 din Hotararea Guvernului nr.401/2000, s-au stabilit diferențe la TVA deductibilă aferente vânzărilor de mijloace fixe sub prețul de achiziție.

-conform art.145(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, s-au stabilit diferențe de TVA deductibilă in sumă de 2.240 lei, aferente cheltuielilor privind achiziționarea de carburanți înregistrate in anul 2004 fără ca societatea să detină autoturisme.

Astfel, față de TVA deductibilă evidentiată de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA deductibilă respectiv nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugata

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată, diferențele au fost stabilite astfel:

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor încasate pentru vânzarea de terenuri, conform prevederilor art.16(4) lit.b și c din Legea nr.345/2002 și art.134(5) lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă sumelor ce trebuiau facturate în baza contractelor de locație de gestiune, conform prevederilor art.2 lit.a din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, art 4(1) lit.e din Legea nr.345/2002, art.126(1) și art.129(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă promisiunilor de vânzare a terenurilor, ramase definitive, conform art.16 alin.4 lit.b și c din Legea nr.345/2002 și art.134 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru înregistrarea cu întârziere a vânzărilor de terenuri, respectiv în anul 2004, față de 2002-2003, s-a colectat taxa pe valoarea adăugată în momentul vânzării, conform art.16 din Legea nr.345/2002, iar pentru perioada între momentul vânzării și cel al înregistrării în contabilitate au fost calculate majorări de întârziere și penalități.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată față de cea înregistrată de societate.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește:

- impozit pe profit;

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- penalități aferente impozitului pe profit;

- impozit pe veniturile microîntreprinderilor;

- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

- penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

- taxa pe valoarea adăugată;

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă

societatea datorează impozitul pe profit, TVA și accesoriile aferente acestora în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă cu claritate situația de fapt ce a condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

Perioada verificată: 2001 -2004.

În fapt, prin decizia de impunere au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit, TVA, impozit pe venitul microîntreprinderilor și accesorii aferente .

Referitor la impozitul pe venitul microîntreprinderilor stabilit suplimentar organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu luna septembrie 2001, societatea nu a înregistrat în totalitate veniturile din facturile fiscale emise către clienți pentru chirie și respectiv utilități. Astfel, au fost stabilite și diferențe de impozit pe venitul microîntreprinderilor precum și accesorii.

Totodată, s-a constatat că majorarea veniturilor impozabile cu cele neevidențiate a condus la creșterea cifrei de afaceri peste limita legală, organele de inspecție fiscală stabilind că societatea devine plătitoare de impozit pe profit începând cu anul 2001.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada verificată acesta provine din majorarea veniturilor impozabile cu veniturile din chirii și utilități neevidențiate în totalitate de către societate, majorarea veniturilor impozabile cu veniturile din avansurile încasate din vânzări de terenuri precum și din majorarea cheltuielilor nedeductibile cu sumele încasate din chirii și utilități refacturate către SC E SRL pe perioada 2001 – 2003 și SC W SRL pe anul 2004, precum și ca urmare a altor constatări pentru care nu se aduc argumente prin contestația formulată.

Referitor la TVA stabilită suplimentar, potrivit constatărilor, aceasta provine din TVA nedeductibilă aferentă chiriilor refacturate către SC E SRL pe perioada 2001 – 2003 și SC W SRL pe anul 2004, TVA nedeductibilă aferentă unor cheltuieli nedeductibile fiscal, TVA nedeductibilă aferentă vânzărilor de mijloace fixe sub prețul de achiziție, TVA colectată la sumele încasate în avans pentru vânzarea de terenuri, TVA colectată la sumele ce trebuiau refacturate conform contractelor de locație de gestiune și TVA colectată aferentă promisiunilor de vânzare terenuri rămase definitive.

Fată de cele constatate societatea aduce argumente în sensul că nu datorează impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar și că beneficiază de prevederile OUG nr.24/2001.

În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar, prin contestație se aduc argumente numai pentru constatările privind veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile din chirii și utilități precum și pentru avansurile încasate din vânzarea de terenuri.

Referitor la veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile din chirii și utilități precum și TVA aferentă, SC T SA invocă faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat aceste sume încasate ca fiind venituri impozabile și cheltuieli nedeductibile și a dispus neacceptarea la deducere a TVA aferentă întrucât societatea nu a beneficiat de aceste sume și nu le-a cheltuit în favoarea societății iar SC E SRL a înregistrat în conturile de venituri sumele din închirieri pe care le-a supus impozitării și a colectat TVA, fapt ce ar fi putut fi constatat dacă ar fi fost efectuată o verificare încrucișată la SC E SRL cu privire la registrele de vânzări și registrul jurnal al acesteia.

În ceea ce privește înregistrarea pe venituri a utilităților refacturate contestatoarea arată că nu este legal să se înregistreze aceste sume de recuperat în categoria veniturilor, acestea reprezentând cheltuieli deductibile precum și faptul că au fost înregistrate de două ori pe cheltuieli iar cuantumul acestora nu a fost diminuat cu consumul propriu al SC T SA.

Referitor la veniturile din avansuri încasate pentru vânzarea de terenuri pe anul 2003 și TVA colectată aferentă acestora contestatoarea susține că acestea au fost luate în calculul veniturilor de două ori, respectiv o dată la încasarea avansurilor în anul 2003 și o dată la perfectarea contractelor de vânzare-cumpărare în anul 2004 fără a se avea în vedere că acestea erau incluse în prețul contractului.

De asemenea, referitor la terenurile vandute către SC R SRL societatea susține că sumele încasate au fost scăzute din venituri și înregistrate în contul 462 "Creditori diverși" întrucât promisiunea de vânzare a fost anulată prin hotărâre judecătorească ce a fost prezentată organelor de inspecție fiscală.

În drept, potrivit art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în vigoare pe anul 2006 când a avut loc inspecția fiscală:

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

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

Iar potrivit art.103 "Reguli privind inspecția fiscală" din același act normativ:

"(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Totodată, conform pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, raportul de inspecție fiscală sta la baza emiterii deciziei de impunere prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare de plata în sarcina agentului economic.

La întocmirea raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea “tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Fată de prevederile legale incidente și din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate situația de fapt ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina societății contestatoare.

Astfel, în ceea ce privește stabilirea de venituri impozabile și cheltuieli nedeductibile privind chiriile și utilitățile constatările organelor de inspecție fiscală, pe anul 2001, se referă la faptul că, la inspecția fiscală “s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal [...] reprezentând facturi fiscale de chirii și utilități primite de la SC E SRL cu care societatea nu are relații de închiriere, spațiul pentru care se facturează fiind proprietatea SC T SA “

Pentru anul 2002 s-a constatat că “Societatea a primit facturi de la furnizori pentru chiria spațiilor care de fapt erau în proprietatea proprie, în fapt neexistând nici contracte pentru aceste servicii.

Cheltuielile nedeductibile fiscal aferente facturilor primite pentru chiria spațiilor proprii [...] pe care societatea nu le-a înregistrat în contabilitate în totalitate sunt în sumă de [...]”

Pe anul 2003 “s-au considerat cheltuieli nedeductibile cf. Legii nr.414/2002 art.7 alin.(7) lit.s) sumele neînregistrate în contabilitate la capitolul cheltuieli reprezentând chiria spațiilor proprietate proprie, chirii facturate de terți, fără a avea la bază contracte.”

Iar “din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu a înregistrat venituri din chirii și refacturare utilități în cursul anului 2004 “.

Potrivit celor prezentate mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte cauza pentru care au fost majorate veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile cu chiriile și utilitățile refacturate. Având în vedere argumentele prezentate în contestație rezultă că SC T SA încasa chirii de la SC B SRL pentru spații proprii. Sumele încasate din chirii erau transmise către SC E SRL pe

perioada 2001 – 2003, « *in baza contractului de locație de gestiune încheiat la data de 04.07.1996* » iar pe anul 2004 către SC W SRL, in baza facturilor fiscale emise de aceste societăți.

Se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat contractul/contractele de locație de gestiune încheiate cu cele două societăți în vederea stabilirii calității contractuale a fiecărei părți și a relațiilor contractuale existente între acestea precum și circuitul documentelor – facturi fiscale – dintre cele două societăți, inclusiv SC B SRL.

Totodată, din analiza anexelor la raportul de inspecție fiscală nu rezultă o situație clară a facturilor fiscale emise de cele două societăți către contestatoare pentru chirii, pe fiecare an in parte precum și o situație clara a facturilor fiscale primite de societatea contestatoare de la furnizorii de utilități în paralel cu sumele refacturate celor două societăți, eventual și către SC B SRL, pentru a se putea stabili dacă a fost refacturat și consumul propriu de utilități al societății contestatoare.

Mai mult, din analiza acestui act administrativ, la pag.12, se precizează că *“din verificările pe teren la prestatorii acestor servicii respectiv SC E SRL și SC W SRL s-a constatat că aceste societăți nu mai funcționează la sediul social declarat neputând fi verificată veridicitatea acestor operațiuni”*.

De asemenea, se reține că în raportul de inspecție fiscală din data de 22.11.2006 există constatări contradictorii, respectiv pe perioada 2001-2003 organele de inspecție fiscală stabilesc cheltuieli nedeductibile suplimentare reprezentând chirii și utilități din facturile fiscale emise de SC E SRL către societatea contestatoare iar pe anul 2004 s-a constatat că societatea nu a înregistrat venituri impozabile din chirii și utilități refacturate.

În ceea ce privește constatarea privind majorarea veniturilor impozabile pe anul 2003 cu sumele încasate în avans din vanzarea de terenuri in baza art.7(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, se retine că organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind venituri excepționale fără a prezenta situația de fapt din care să rezulte motivul ce a condus la încadrarea acestor venituri din avansurile încasate la vânzările de terenuri ca venituri excepționale. De asemenea, nu s-a efectuat o analiză a acestora in vederea stabilirii dacă au fost incluse in prețul contractului și înregistrate la data perfectării contractelor de vânzare-cumpărare pe anul 2004 în vederea exceptării dublei impozitări a acestor venituri.

Totodată, în ceea ce privește avansurile incasate de la SC R SRL, constatarea se referă doar la avansurile încasate pentru terenuri care ulterior au fost vândute “altor persoane” și care au fost incadrate ca fiind venituri excepționale, fără să existe constatări cu privire la înregistrarea acestor venituri din avansuri in contul 462”Creditori diverși”. De asemenea,

din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă între societatea contestatoare și SC R SRL a existat litigiu în curs de soluționare pe perioada verificată 2001 -2004 așa cum susține contestatoarea “Promisiunea de vânzare a fost anulată prin hotărâre judecătorească și a fost prezentată organelor de inspecție fiscală”.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar din care societatea contestă suma, se rețin următoarele aspecte:

În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere se reține că întrucât la capitolul impozit pe profit nu a fost prezentată situația de fapt privind chiriile refacturate în baza unui/unor contracte de locație de gestiune ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, iar neacceptarea la deducere a TVA aferentă s-a datorat faptului ca “*pentru facturile de chirie primite pentru spațiile proprii, aceasta fiind considerată cheltuială nedeductibilă fiscal și TVA aferentă este nedeductibilă fiscal*” , organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă societatea avea sau nu drept de deducere a TVA aferentă chiriilor.

De asemenea, nu se poate pronunța nici asupra cuantumului TVA neacceptată la deducere aferentă chiriilor întrucât acesta nu este stabilit pe fiecare categorie de TVA neacceptată la deducere fiind prezentat cuantumul TVA fără drept de deducere numai pe ani .

Referitor la TVA colectată stabilită suplimentar aferentă avansurilor încasate din vânzarea de terenuri în anul 2003, se reține că potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2003, respectiv art.16(4) lit.b) și c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată în cazul avansurilor încasate exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansurilor, însă din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă TVA aferentă vânzării de terenuri a fost colectată integral în anul 2004, la data perfectării contractelor de vânzare-cumpărare a terenurilor și dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere acest aspect, respectiv au procedat la regularizarea cuantumului TVA colectată.

De asemenea, în ceea ce privește cuantumul TVA colectată aferentă avansurilor din vânzarea de terenuri , acesta nu poate fi stabilit pe baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală întrucât organele de inspecție fiscală nu au prezentat concret situația de fapt privind numărul contractelor de vânzare-cumpărare la care s-au încasat avansuri, cuantumul TVA aferentă pe fiecare contract de vânzare-cumpărare de terenuri la care s-a încasat avans, perioada în care s-au perfectat aceste contracte și dacă a fost colectată TVA la valoarea integrală a contractelor de vânzare-cumpărare sau numai la valoarea acestora fără avans, prezentându-se doar cuantumul TVA colectată suplimentar ca urmare a mai multor constatări, pe ani fiscali.

Având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, care precizează că “ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa decizia de impunere nr.159/24.11.2006 urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector 2 – persoane juridice să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, să se stabilească clar și concret situația de fapt și suma obligațiilor fiscale legal datorată de societate conform celor reținute prin prezenta decizie și dispozițiilor legale in vigoare pe perioada verificata.

Urmare a reanalizării conform celor prezentate în decizie se va stabili și dacă societatea mai beneficiază de prevederile OUG nr.24/2001 privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

Pentru considerentele arătate și in temeiul art.107 si 103 din OG nr.92/2003, republicată, ale pct.102.1 din HG nr.1050/2004 coroborate cu art.216 alin(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice in baza raportului de inspecție fiscală, **pentru:**

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, urmand ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleasi tipuri de impozite și taxe tinând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel B in termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.