

**D E C I Z I A nr. 4733 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**societatea X SRL din ...**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de societatea X SRL, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin doamna T..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../...2018, respectiv sub nr. .../...2018.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru societatea X SRL, doamna T..., în calitate de administrator, fiind astfel respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2018, a fost comunicată petentei în data de 20.07.2018, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de societatea X SRL din ... a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara, sub nr. .../...2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018.

## **I. Prin contestația formulată, societatea X SRL din ..., invocă următoarele considerente:**

Petenta susține că, așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, organele de control fiscal, în mod eronat, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei suplimentar de plată, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, TVA suplimentară de plată, impozit pe dividende și impozit pe venituri din altă sursă, stabilite de inspecția fiscală pentru perioada fiscală 29.10.2012 - 28.02.2017.

### **I.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei;**

Petenta reține că organele de control fiscal consideră suma de ... (... lei + ... lei), reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniul petentei, mijloace fixe formate din utilaje și instalații folosite în construcții și în lucrările antreprenoriale pentru excavații și pentru ridicarea sarcinilor diverse, ca fiind nedeductibilă deoarece petenta a aplicat metoda accelerată de amortizare fiscală și ca urmare în primul an de utilizare, petenta a considerat deductibilă 50% din valoarea de intrare în patrimoniul petentei a acestor mijloace fixe, ca fiind deductibilă.

Organele de control fiscal au considerat că pentru mijloacele fixe deținute de către subscrisă, formate din buldoexcavatoare, automacarale și alte utilaje industriale folosite pentru lucrările antreprenoriale pe care petenta le desfășoară, conform activității economice înscrisă în statutul petentei, ca fiind "*Alte lucrări speciale de construcții n.c.a*", că nu se încadrează în categoria de echipamente tehnologice, respectiv al mașinilor, utilajelor și instalațiilor, iar cele care se încadrează nu erau în primul an de utilizare, cu toate că petenta a fost înființată la sfârșitul lunii octombrie 2012, iar utilajele au fost achiziționate începând cu această dată.

Petenta susține că potrivit interpretării legislației fiscale dată de organele de control fiscal, mijloace fixe vechi nu ar mai trebui amortizate, iar valoarea lor ar trebui, probabil, trecută pe cheltuieli deductibile la data achiziției, sau pe cheltuieli nedeductibile ceea ce ar reprezenta un abuz notoriu.

Petenta consideră ca este evident că legiuitorul de referă în textul de lege, la primul an de utilizare din punct de vedere al contribuabilului care a făcut achiziția, deoarece, ipotetic există și situația achiziției unui mijloc fix și care să nu fie utilizat decât după o perioadă de timp. Acest mijloc fix nu va putea fi amortizat accelerat decât în primul an de utilizare, adică de folosire efectivă în procesul economic. Argumentul

organelor de control fiscal cum că mijloacele fixe amortizate accelerat nu erau în primul an de utilizare este pueril, deoarece toate aceste utilaje au fost folosite de către subscrisă în activitatea sa economică aducătoare de venituri, începând cu anul 2012.

Acest aspect reiese din facturile întocmite clienților, unde este precizat fiecare utilaj care a fost folosit în șantierele antreprenoriale.

Petenta consideră că potrivit prevederilor art.24 alin.(1) alin.(6) și alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 24. (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducere rea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:*

*a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;*

*b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;*

*c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.*

*(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:*

*a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix; (literă modificată prin art. 1 pct.23 din O.U.G nr. 109/2009 (publicată la 13 octombrie 2009), în vigoare de la 1 ianuarie 2010);*

*b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia”,*

în primul an de utilizarea a utilajelor industriale deținute și exploatate în lucrările antreprenoriale desfășurate, are dreptul să aplice metoda de amortizare accelerată.

Astfel, conform prevederilor R.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, care precizează:

*“1. Dispoziții generale*

*“3. Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii.*

*Astfel mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în trei grupe principale și anume:*

*- Grupa 1- Construcții;*

*- Grupa 2 - Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;*

- Grupa 3 - Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

II. Modul de utilizare a catalogului

2. Pentru stabilirea duratei normale de funcționare a unui mijloc fix se caută succesiv în clasificare: grupa, subgrupa, clasa, subclasa și familia, după caz.

De exemplu:(...)

c) Pentru o moară din industria cimentului durata normală de funcționare se găsește astfel:

- grupa 2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- subgrupa 2.1 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje ..... );
- clasa 2.1.17 Mașini, utilaje și instalații comune care funcționează ...
- subclasa 2.1.17.2 Mașini ... pentru prelucrarea mecanică a ... , mori;
- familia 2.1.17.2.1 - morile din industria cimentului.

Pentru codul 2.1.17. 2.1 se citește din catalog o durată normală de funcționare cuprinsă între 12 - 18 ani, limite între care se poate stabili, la punerea în funcțiune, durata normală de funcționare a mijlocului fix.”, coroborat cu prevederile art.24 alin.(1):

art.24. (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;”

unde legiuitorul nu precizează în mod expres grupa, sub grupa și clasa mijloacelor fixe pentru care se poate aplica amortizarea accelerată, descriind sumar mijloacele fixe pentru care se poate aplica amortizarea accelerată, petenta, conform prevederilor menționate mai sus dar și a prevederilor art.13 din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „Art. 13. - (1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și

scopului legii.

*(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.*

*(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.”*

dar și a jurisprudenței CJUE, care stipulează foarte clar, că în cazul în care legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple ale drepturilor sau obligațiilor contribuabililor, autoritățile naționale aveau obligația de a recurge la abordarea care este mai favorabilă pentru contribuabil. Or, în cazul petentei, organele de control fiscal au optat pentru interpretarea cea mai nefavorabilă pentru subscrisă, a legislației naționale (petenta invocă cauza *Shchokin vs Ucraina*, nr. 23759/03 și 37943/06 & 57, 14 octombrie 2010).

## **I.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;**

Petenta reține faptul că organele de control fiscal au stabilit suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar de plată aferentă vânzării autovehiculului marca ... achiziționat de petentă de la o persoană neimpozabilă din punct de vedere a taxei și ca urmare petenta nededucând TVA aferentă acestei achiziții.

Conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.g) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.141 (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:  
g) livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere conform art.145 alin.(5) lit.b) sau al limitării totale a dreptului de deducere conform art. 145<sup>1</sup>.”*

(literă modificată prin art.I pct. 56 din O.U.G. nr. 125/2011 - publicată la 30 decembrie 2011, în vigoare de la 1 ianuarie 2012),

coroborat cu prevederile art.145<sup>1</sup>, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ Art.145<sup>1</sup> - (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”*

petenta, considerând că prin faptul că nu a dedus TVA aferentă achiziției autoturismului marca ..., se încadrează în prevederile art.141 alin.(2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ca urmare operațiunea de livrare a acestui bun

este scutită din punct de vedere a taxei.

Având în vedere cele expuse, petenta consideră că autoritățile fiscale competente trebuie să desființeze în parte Decizia de impunere nr. .../...2018, prin care organele de control fiscal au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată și TVA suplimentară de plată pentru suma de ... lei.

Petenta invocă în drept art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Noul Cod de procedură fiscală și textele legale invocate în cuprinsul contestației.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au constatat următoarele:**

**II.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;**

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, amortizarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății încadrate în grupa 2.3. Mijloace de transport (potrivit HG 2139/2004) aplicând metoda amortizării accelerate, după cum urmează:

- în anul 2012 pentru mijloace de transport în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei;
- în anul 2013 pentru mijloace de transport și echipamente tehnologice în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei.

Potrivit prevederilor legale invocate în Capitolul constatări fiscale aferente impozitului pe profit societatea putea să aplice metoda amortizării accelerate numai în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora.

Din documentele prezentate rezultă faptul că mijloacele fixe pentru care a aplicat amortizare accelerată au fost încadrate în grupa 2.3. Mijloacelor de transport, conform codului de clasificare din HG 2139/2004, iar cele care au fost clasificate drept echipamente tehnologice nu erau în primul an de utilizare.

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea amortizării mijloacelor de transport cu implicații asupra corectării rezultatului fiscal al societății, astfel:

- pentru anul 2012 diferența de amortizarea recalculată este în sumă de ... lei (... lei amortizare calculată de societate - ... lei amortizare liniară cf. prevederilor legale).

- pentru anul 2013 diferența de amortizarea recalculată în sumă de ... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară cf. prevederilor legale).

În concluzie, pentru perioada 29.10.2012 - 31.12.2013 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, calculul fiind prezentat analitic în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

## **II.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;**

În luna octombrie 2014 societatea verificată a vândut către persoana fizică R... un autoturism “...” în baza facturii fiscale nr. .../...2014 în valoare de ... lei, fără TVA anexa nr.3.

Autovehiculul care face obiectul vânzării a fost achiziționat în baza Contractului de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit din data de 31.05.2013 de la persoana fizică C... la prețul de ... Euro (... lei).

Pe factura de vânzare emisă de societatea verificată nu s-a făcut niciun fel de mențiune cu privire la emiterea acesteia în regim de scutire în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât societatea, potrivit codului CAEN nu desfășoară activitate de comerț cu bunuri second-hand, în timpul controlului **s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei (... lei x 24%).**

**III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

Societatea X SRL are sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin doamna T..., în calitate de administrator.

**III.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește condițiile legale pentru a deduce cheltuielile cu amortizarea.**

**În fapt**, societatea **X SRL** a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, amortizarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății aplicând metoda amortizării accelerate, după cum urmează:

- în anul 2012 pentru mijloace de transport în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei.
- în anul 2013 pentru mijloace de transport și echipamente tehnologice în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei.
- în anul 2014 pentru mijloace de transport și echipamente tehnologice în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei.
- în anul 2015 pentru mijloace de transport și echipamente tehnologice în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei;
- în anul 2016 pentru mijloace de transport și echipamente tehnologice în valoare de ... lei societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei.

Pentru toate mijloacele fixe achiziționate contribuabilul verificat a pus la dispoziție facturi de achiziție, contracte de vânzare-cumpărare și fișa mijlocului fix întocmită de societate pentru fiecare mijloc fix în parte.

De asemenea societatea a prezentat o situație cu mijloacele fixe achiziționate și încadrarea acestora pe coduri de clasificare potrivit HG 2139/2004 privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Din documentele prezentate s-a constatat că pentru toate mijloacele de transport și echipamente tehnologice achiziționate, societatea a calculat amortizare accelerată, atât pentru cele încadrate în grupa 2.3 Mijloace de transport, cât și pentru cele încadrate în grupa 2.1. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru).

**În drept**, conform art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“art.21 (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.”*

Potrivit art.24 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Amortizarea fiscală:*

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



prezentului articol.

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

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*
- b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.*

Potrivit art.24 alin.(6) lit.b) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:*

*b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată”.*

*(7) în cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.”*

Referitor la calculul amortizării în cazul aplicării metodei de amortizare accelerată la art.24 alin.(9) din Codul fiscal se prevede:

*“(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:*

- a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;*
- b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate, organele de inspecție fiscală în mod legal, au procedat la recalcularea amortizării mijloacelor fixe încadrate în grupa 2.3. Mijloace de transport, cu implicații asupra corectării rezultatului fiscal al societății, astfel:

- pentru anul 2012 cheltuielile nedeductibile cu diferența de amortizarea recalculată sunt în sumă de ... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară cf. prevederilor legale).
- pentru anul 2013 cheltuielile nedeductibile cu diferența de amortizarea recalculată sunt în sumă de ... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară cf. prevederilor legale)
- pentru anul 2014, diferența de amortizarea recalculată este negativă în sumă de –... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară cf. prevederilor legale). Suma negativă se datorează faptului că societatea nu a mai înregistrat amortizare în anul 2014 pentru

mijloacele fixe la care a aplicat metoda amortizării accelerate în anul 2012 și faptului că unele mijloace fixe (neamortizate integral) au fost vândute în cursul acestui an.

- pentru anul 2015 diferența de amortizarea recalculată este negativă în sumă de -... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară). Suma negativă se datorează faptului că societatea nu a mai înregistrat amortizare în anul 2015 pentru mijloacele fixe la care a aplicat metoda amortizării accelerate în anul 2012 sau în anul 2013, precum și faptului că unele mijloace fixe (neamortizate integral) au fost vândute în cursul acestui an.

- pentru anul 2016 diferența de amortizarea recalculată este negativă în sumă de – ... lei (... lei amortizare calculată de societate – ... lei amortizare liniară). Suma negativă se datorează faptului că societatea nu a mai înregistrat amortizare în anul 2015 pentru mijloacele fixe la care a aplicat metoda amortizării accelerate în anii precedenți, precum și faptului că unele mijloace fixe (neamortizate integral) au fost vândute în cursul acestui an.

Față de cele arătate mai sus, având în vedere cele susținute prin contestație învederăm petentei că la acordarea încadrării în prevederile art.24 alin.(6) lit.b) și prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor de exploatare cu aplicarea amortizării accelerate, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au avut în vedere încadrarea mijloace fixe din patrimoniul societății în grupa 2 subgrupa 2.1 ECHIPAMENTE TEHNOLOGICE (MAȘINI, UTILAJE ȘI INSTALAȚII DE LUCRU) din Hotărârea nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Excluderea din deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea accelerată s-a făcut pentru mijloace fixe care se încadrează în subgrupa 2.3. MIJLOACE DE TRANSPORT din Hotărârea nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004, respectiv pentru acele mijloace fixe care nu se încadrează în prevederile art.24 alin.(6) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:(...)*

*b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată.”*

Trebuie precizat că în ce privește încadrarea mijloacelor fixe pe grupe și subgrupe potrivit Catalogului de clasificare și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe din HG nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004,

aceasta s-a efectuat de societatea verificată, situația încadrării mijloacelor fixe fiind prezentată organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale.

De asemenea trebuie precizat că prin contestația depusă nu se prezintă în analitic la ce mijloace fixe există erori de clasificare și acordare eronată a deductibilității fiscale cu amortizarea accelerată, astfel încât să rezulte diferențe de bază impozabilă și impozit pe profit la care se face vorbire în contestație, de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În speță, sunt astfel incidente și prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se arată:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

De asemenea, în considerarea expresă a prevederilor art.7, art.73 și art.276 alin.(4) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

*„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.”*

*“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

*“ART. 276 Soluționarea contestației*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...”*

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ ART. 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic*

sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ...Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”

În consecință, pentru perioada 29.10.2012 - 31.12.2013, urmare a recalculării amortizării din Grupa 2.3. Mijloace de transport, pentru anul 2012 aferent cheltuielilor nedeductibile cu diferența de amortizarea recalculată în sumă de ... lei, respectiv pentru anul 2013 aferent cheltuielilor nedeductibile cu diferența de amortizarea recalculată sunt în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (pentru anul 2012: ... lei + pentru anul 2013: ... lei), modul de calcul fiind detaliat în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”,*

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere referitor la **impozitul pe profit în sumă de ... lei.**

**III.2. Referitor la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă vânzării un autoturism “...” în baza facturii fiscale nr. .../...2014 în valoare de ... lei, fără TVA, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de regimul de scutire a TVA pentru vânzarea autoturismului, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește cerințele legislative cu privire la regimul de scutire în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, în luna octombrie 2014, societatea X SRL a vândut către persoana fizică R... un autoturism “...” în baza facturii fiscale nr. .../...2014 în valoare de ... lei, fără TVA anexa nr.3.

Autovehiculul care face obiectul vânzării a fost achiziționat în baza Contractului de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit din data de 31.05.2013 de la persoana fizică C... la prețul de ... Euro (... lei). Pe factura de vânzare emisă de societatea verificată nu s-a făcut niciun fel de mențiune cu privire la emiterea acesteia în regim de scutire în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât societatea, potrivit codului CAEN nu desfășoară activitate de comerț cu bunuri second-hand, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei (... lei x 24%).

**În drept**, în Legea nr. 571/2003, la art.140 alin.(1) se prevede:  
*“Art.140 (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Cu toate că petenta invocă prevederile art.141 alin.(2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.141 (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:  
g) livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere conform art.145 alin.(5) lit.b) sau al limitării totale a dreptului de deducere conform art. 145<sup>1</sup>.”*

(literă modificată prin art.I pct. 56 din O.U.G. nr. 125/2011 - publicată la 30 decembrie 2011, în vigoare de la 1 ianuarie 2012), coroborat cu prevederile art.145<sup>1</sup>, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ Art.145<sup>1</sup> - (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la*

*50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”*, susținând că prin faptul că nu a dedus TVA aferentă achiziției autoturismului marca ..., se încadrează în prevederile art.141 alin.(2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ca urmare operațiunea de livrare a acestui bun este scutită din punct de vedere a taxei, trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere, respectiv a încadrării bunului care a făcut obiectul vânzării în prevederile art.141 alin (2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv dacă bunul achiziționat (autoturismul) a făcut obiectul limitării totale a dreptului de deducere conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât autovehiculul a fost achiziționat în baza Contractului de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit din data de 31.05.2013 de la persoana fizică C... la prețul de ... Euro (... lei), tranzacție fără TVA, operațiune neimpozabilă din punct de vedere a TVA.

Învederăm petentei că achiziția de bunuri de la persoane fizice sau juridice neplătitoare de TVA nu implică la livrarea acestora scutirea de TVA, respectiv încadrarea tranzacției în prevederile art.141 alin (2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

*(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal (...).”*

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)”*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum am arătat și mai sus, în acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

*„ ...Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a regimului de scutire a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept.

În concluzie, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere referitor la **TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă vânzării autoturismului “...” în baza facturii fiscale nr. .../...2014 în valoare de ... lei.**

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de societatea X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, **pentru suma parțială de ... lei** reprezentând:

- ... **lei** – impozit pe profit suplimentar;
- ... **lei** – taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X SRL din ...;
- AJFP Hunedoara –Inspecție Fiscală,  
cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**Director General**