



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București, CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336.85.48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.421 din 2014

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921328/10.09.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.921328/10.09.2014 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. CUI .X., cu sediul în .X., strada .X. nr..X., județul .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014.

S.C. .X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013 a fost comunicată societății în data de .X./2014, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe confirmarea de primire a adresei de comunicare a actului administrativ fiscal contestat, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în data de .X./2014 sub nr..X., conform ștampilei Serviciului Registratură al acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data înregistrării contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa la O.P.A.N.A.F. nr.3749/2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, societatea susține că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere au fost emise cu nerespectarea reglementărilor de ordin procedural, după cum urmează :

- societatea susține că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea prevederilor art.91 alin.1 și alin.2 și art.98 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2008 a început să curgă la data de .X./2009 și s-a împlinit la data de .X./2013, astfel că acest drept era prescris pentru anul 2008.

- societatea arată că Raportul de inspecție fiscală a fost emis cu încălcarea prevederilor art.109 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au argumentat motivele pentru care au majorat baza de impunere a impozitului pe profit și a TVA aferente cheltuielilor de administrare și cheltuielilor cu autoturismele.

- societatea pretinde că au fost încălcate prevederile art.109 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece deși la data .X./2014 a depus punct de vedere la raportul preliminar de inspecție fiscală, cu un volum considerabil de explicații și argumente care probau o situație contrară concluziilor organelor de inspecție fiscală, răspunsul acestora a fost

concentrat într-o singură propoziție, ceea ce dovedește încălcarea prevederilor legale invocate.

Referitor la impozitul pe profit, contestatara consideră că organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat cheltuielile cu serviciile de administrare (strategie de dezvoltare și vânzări, contabilitate, juridice și financiare, resurse umane, servicii informatice) prestate de .X. S.A. în baza contractului încheiat la data de .X./2005, ca fiind parțial nedeductibile fiscal pentru suma de .X. lei, deoarece pentru respectivele servicii, a prezentat în justificare documentele justificative legale.

În ceea ce privește limitarea parțială a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de administrare, contestatara susține că, raportat la prevederile art.145 alin.2 lit.a) și cele ale art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, facturile respective întrunesc criteriile de deducere, fiind însoțite de documente care atestă că respectivele servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile proprii.

Referitor la costurile salariale ale persoanelor care au ocupat funcții de conducere atât în cadrul S.C. .X. S.R.L., cât și în cadrul .X. S.A., contestatara susține că alocarea de costuri salariale corespunzătoare poate fi efectuată, numai prin raportare la beneficiile generate de aceste persoane în cadrul celor două societăți.

Totodată, societatea arată că, cea mai directă și relevantă formă de cuantificare a beneficiilor o reprezintă cifra de afaceri, conform prevederilor paragrafului 7.24 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer (care completează dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer) în sensul că alocarea costurilor trebuie să se realizeze în maniera în care ar fi fost realizată între entități independente.

Astfel, cheltuielile cu serviciile de administrare sunt deductibile, conform prevederilor art.21 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cheltuielile cu combustibilul, reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii aferente autoturismelor utilizate și TVA aferentă acestora, contestatara arată că numai o parte din aceste cheltuieli și TVA aferentă au fost considerate nedeductibile fiscal și invocă în susținere prevederile art.21 alin.4 lit.t) și cele ale art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara arată că prevederile art.21 alin.4 lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt aplicabile numai de la data .X./2009 și au vizat inițial doar cheltuielile și TVA

aferente combustibilului utilizat pentru vehicule rutiere, iar posibilitatea deducerii acestor sume în procent de 50 % nu era posibilă, deducerea fiind integrală sau nulă.

Ulterior, în perioada .X./2012 - .X./2012 s-a introdus posibilitatea de a aplica deducerea parțială de 50 % dar numai pentru cheltuielile cu combustibilul, pentru ca începând cu data de .X./2012 sfera limitării fiscale s-a extins și asupra restului cheltuielilor cu reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii aferente autoturismelor utilizate.

Deși prevederile legale aplicabile în speță au suferit modificări substanțiale în perioada verificată, totuși organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de ele și au procedat la ajustarea fiscală a tuturor cheltuielilor aferente autoturismelor, nu doar pentru cheltuielile cu combustibilul, aplicând același raționament pentru întreaga perioadă verificată.

Societatea consideră că are dreptul de deducere în procent de 100 % a cheltuielilor cu autoturismele, pe motiv că a prezentat la inspecția fiscală, bonuri fiscale, facturi de combustibil, asigurări, taxe de drum, contracte de închiriere auto și foi de parcurs din care reiese faptul că, autoturismele au fost utilizate exclusiv în interesul activității economice.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând reparațiile unor active, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind investiții pentru care au calculat amortizare, societatea arată că erau cheltuieli cu reparații ale activelor existente în gestiune, care nu au îmbunătățit performanța activelor, ci doar le-au readus la parametrii inițiali de funcționare, astfel încât combate încadrarea acestor cheltuieli în categoria investițiilor, cu recuperarea pe calea amortizării, conform art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și solicită deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu reparațiile la nivelul anului 2010, conform prevederilor art.21 alin.1 din același act normativ.

Referitor la constatarea privind calculul eronat al impozitului pe profit aferent anului 2008, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au precizat motivele pentru care au stabilit suma de .X. lei ca fiind venit impozabil suplimentar pe anul 2008.

Deoarece impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar, nu sunt datorate, societatea consideră că nu se justifică nici calculul accesoriilor aferente acestor obligații fiscale.

Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a emite decizie de ajustare, în baza prevederilor art.93² din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că a fost majorată baza impozabilă pentru impozitul pe profit și TVA cu sume reprezentând servicii de administrare contractate cu .X. S.A.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, prin care au fost verificate :

- impozit pe profit aferent perioadei .X./2008 - .X./2013,
- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei .X./2008 - .X./2014.

Impozit pe profit

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile înregistrate în perioada verificată corespund cu obiectul de activitate al societății, respectiv : furnizare de abur și aer condiționat, cod .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul .X. *”Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”*, cont analitic .X. *„Cheltuieli de administrare”*, contravaloarea facturilor emise trimestrial de către .X. S.A., în sumă de .X. lei pentru *„contravaloare prestări servicii trimestrul ...”*.

Deoarece societatea nu a prezentat documente justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că următoarele sume înregistrate în :

anul 2008 - .X. lei,

anul 2009 - .X. lei,

anul 2012 - .X. lei,

nu sunt deductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a mai constatat că societatea a efectuat calculul eronat al profitului impozabil pe anul 2008, respectiv cu venituri în sumă de .X. lei, cu încălcarea prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate la calcul profitului impozabil pentru următoarele achiziții de combustibili, reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii, înregistrate de societate în categoria cheltuielilor deductibile fiscal :

anul 2009 - .X. lei,

anul 2010 - .X. lei,

anul 2011 - .X. lei,

anul 2012 - .X. lei,

anul 2013-.X. lei, pe motiv că respectivele autoturisme nu au fost utilizate exclusiv pentru operațiuni taxabile, conform art.21 alin.4 lit.t) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat în anul 2010 în categoria la cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de .X. lei, fără TVA, facturate de :

- SC .X. SRL - factura nr..X./2010 - împrejmuire din elemente prefabricate din beton armat la stația electrică .X.,

- SC .X. SA - factura nr..X./2010 - confecționat și montaj platforme și scări acces pentru acționare și revizie armături (drenaj, aerisire) circuite apa-abur,

- SC .X. SA - factura nr..X./2010 - servicii de integrare în sistemul .X. al .X. a Grup .X..

Organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste cheltuieli reprezintă investiții, care potrivit prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuiau recuperate pe calea amortizării și nu în totalitate la data facturării, așa cum a procedat societatea.

Organele de inspecție fiscală au calculat amortizarea aferentă acestor cheltuieli, pe perioada 2010 - 2013 în sumă de .X. lei, conform anexei nr.12 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Față de deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând o obligație suplimentară în sumă de .X. lei.

Având în vedere suma achitată în plus de societate de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în baza art.120 și art.120² din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada .X./2014 - .X./2014.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe față de TVA colectată determinată de societate și au constatat, față de TVA deductibilă determinată de societate, faptul că societate a dedus eronat sumele :

- .X. lei aferentă achizițiilor de combustibili, reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii, pentru autoturisme care nu au fost utilizate exclusiv pentru operațiuni taxabile, cu încălcarea prevederilor art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- .X. lei aferentă prestărilor de servicii facturate trimestrial de .X. S.A., cu încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, aferent căreia au fost calculate accesorii în baza art.120 și art.120² din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada .X./2014 - .X./2014.

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 :

A. Aspecte procedurale

1. În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit pe anul fiscal 2008 ar fi prescris, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a început *“în baza Avizului de inspecție fiscală nr..X./2014, inspecție ce a avut ca obiect verificarea modului de constituire, înregistrare, declarare și virare a impozitului pe profit în perioada .X./2008 - .X./2012...”*, cum se precizează de altfel prin contestație.

Potrivit art.98 alin.1 și art.91 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Art.98 (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale”.

Art. 91 alin. 1 și 2

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel ”.

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție, începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, potrivit art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

(2) *Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

În concluzie, se reține că în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.91 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în **cazul impozitului pe profit, începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 “Declarație privind impozitul pe profit”.**

Având în vedere prevederile pct.1 din Instrucțiunile pentru completarea formularelor .X. "Declarație privind impozitul pe profit", .X. "Decont privind accizele" și .X. "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă", aprobate prin O.M.F.P nr..X./2005, modificat prin O.M.F.P. nr..X./2007 privind modificarea O.M.F.P. nr..X./2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor .X. "Declarație privind impozitul pe profit", .X. "Decont privind accizele" și .X. "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă", Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de .X. inclusiv a anului următor, astfel încât pentru anul 2008, termenul limită de depunere a declarației privind impozitul pe profit, este data de .X./2009.

Având în vedere prevederile art.91 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție al dreptul organului fiscal de a stabili impozit pe profit, începe să curgă de la data de **.X./2010**, respectiv anul următor celui în care s-a născut creanța fiscală, prin depunerea în anul 2009 a declarației privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2008, dată de la care se naște și obligația de plată a contribuabilului, astfel încât în data de **.X./2014**, organele de inspecție fiscală erau îndreptățite să procedeze la verificarea modului de constituire, înregistrare și virare a obligației bugetare reprezentând impozit pe profit.

Raportat la data începerii inspecției fiscale, respectiv .X./2014, care este și data înscrierii inspecției fiscale în Registrul unic de control al contribuabilului la poziția nr. .X., excepția invocată de contestatară privind prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, reprezentând impozit pe profit pe anul 2008 este neîntemeiată.

2. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, la exprimarea punctului de vedere la raportul preliminar de inspecție fiscală, un volum considerabil de explicații și argumente, iar răspunsul acestora a fost concentrat într-o singură propoziție, ceea ce ar dovedi încălcarea prevederilor art.109 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”,

aceasta nu se confirmă, deoarece în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 sunt precizate prevederile legale încălcate de contestatară pentru fiecare obligație fiscală stabilită în sarcina sa, conform prevederilor legale invocate.

În urma analizei punctului de vedere nr..X./2014 prezentat de contribuabil la raportul preliminar de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta nu a prezentat date suplimentare față de cele analizate și discutate în timpul inspecției fiscale, în sensul că nici nu au fost prezentate argumente privind cheltuielile aferente autoturismelor sau cele cu investițiile.

Totodată, se reține că dosarul cu justificarea serviciilor de administrare a fost prezentat în timpul inspecției fiscale la datele de .X./2014 și .X./2014, fiind avut în vedere de organele de inspecție fiscală la întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, aspect precizat prin adresa nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

În concluzie, argumentele contestatarii referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale de ordin procedural, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor înregistrate în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli se încadrează în categoria lucrărilor de reparații la mijloace fixe sau dacă reprezintă investiții de natura cheltuielilor ulterioare, în condițiile în care lucrările executate sunt de natura construcțiilor care majorează valoarea de intrare a activului și se recuperează pe calea amortizării.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul .X. "*Cheltuieli privind întreținerea și reparațiile*", în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SA și SC .X. SA pentru împrejmuire din elemente prefabricate din beton armat la stația electrică .X., confecționat și montaj platforme și scări acces pentru acționare și revizie armături (drenaj, aerisire) circuite apa-abur, servicii de integrare în sistemul .X. al .X. a Grup .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli cu reparații, nefiind deductibile la calculul profitului impozabil la momentul înregistrării facturilor, ci reprezintă lucrări de modernizări/investiții care contribuie la majorarea valorii inițiale a mijlocului fix, fiind supuse regimului amortizării.

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

"(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.", coroborate cu pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în speță sunt icidente prevederile art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"(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. [...]"

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

coroborate cu pct.7 din H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, care prevede :

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel : [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea, la pct.106 alin.(1), 107 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli. [...]

107.(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării

activelor la parametrii normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării, calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, pe durata normală de utilizare rămasă.

Din analiza facturilor existente în copie la dosarul cauzei și a anexelor acestora, reiese că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul .X. "*Cheltuieli privind întreținerea și reparațiile*" contravaloarea facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL în valoare de .X. lei, fără TVA pentru refacerea împrejmuirii din elemente prefabricate din beton armat la stația electrică TAG, conform contract .X./2010.

De asemenea, au fost efectuate lucrări de construcții, constând în :

- săpătura fundație, turnare beton în fundație, montare împrejmuire din prefabricate beton armat, montat stâlpi de împrejmuire,
- lucrări de integrare în sistemul .X. al .X. a Grup .X. conform facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SA, în valoare de .X. lei, fără TVA, care reprezintă lucrări de instalare mijloc fix amortizabil, conform procesului verbal de acceptanță a serviciilor din contractul nr..X./2010 (respectiv conectarea traductor aferent .X. la echipament de achiziție data, parametrizarea echipamentelor de achiziție de date, punere în funcțiune a comunicației între traducător și echipamentul de achiziție de date RTU, teste point to point, teste de acceptanță cu DET/DEN.
- execuție lucrări confecție și montaj platforme mentenanță, conform facturii nr. .X./2010 în valoare .X. lei, fără TVA emisă de SC .X. SA, constând în confecție și montare platforme și scări de acces pentru acționare și revizie armături (drenaj și aerisire) la circuite apă-abur, conexiune la utilități, conform situației de lucrări la luna .X. 2010.

Din analiza acestor documente, reiese că lucrările executate de SC .X. SA reprezintă lucrări de instalare a unui nou mijloc fix amortizabil, iar lucrările executate de SC .X. SRL și SC .X. SA (constând în săpături fundație, turnare beton, împrejmuire cu elemente prefabricate de beton armat, montat stâlpi, lucrări confecție și montat platforme mentenanță),

reprezintă lucrări de construcții cu consecința creșterii gradului de confort și ambient, prin înlocuirea elementelor vechi cu altele noi, de calitate superioară, care au condus la un grad sporit de confort al activului.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr..X./2009:

“[...] exemplificam ca, in categoria lucrarilor de reparatii intra lucrari de genul: zugraveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolatiei, [...] inlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeasi natura (inlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), inlocuirea unor retele electrice, termice de canalizare existente si uzate si altele de acest gen.

In categoria lucrarilor de modernizare, in cazul de fata cladiri, intră lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeasi natura care conduc la imbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

În consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli înregistrate în contul .X. „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” în sumă de .X. lei nu sunt deductibile în totalitate la calculul impozitului pe profit pe anul 2010, ci reprezintă investiții amortizabile care au îmbunătățit performanțele activelor și care pot fi recuperate numai prin calculul amortizării, potrivit prevederilor legale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil din perioada 2010 - 2013, cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei, considerată deductibilă fiscal, conform anexei nr..X. la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la calculul eronat al profitului impozabil pe anul 2008 cu suma de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra erorii de calcul a profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu

aduce în susținere argumente sau documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe la rulajul contului .X. „Profit sau pierdere”, respectiv la calculul profitului brut înainte de calculul impozitului pe profit, pe baza anexei nr.4 denumită „Explicații diferențe impozit pe profit 2008” întocmită de societate.

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

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.” coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de aceste dispoziții legale, se reține că prin contestație, societatea face afirmația că *“organele de inspecție fiscală nu au precizat motivele pentru care au stabilit suma de .X. lei ca fiind venit impozabil suplimentar pe anul 2008”*, fără să aducă argumente sau documente în susținere.

Din analiza anexei nr..X. denumită „Explicații diferențe impozit pe profit 2008”, solicitată în timpul inspecției fiscale și întocmită de societate, față de profitul net declarat la .X./2008 în sumă de .X. lei, reiese o diferență de .X. lei la venituri și de .X. lei la cheltuieli, fără nicio explicație privind respectivele înregistrări.

Astfel, rezultă la poziția profit brut înainte de calculul impozitului pe profit, suma de .X. lei, la care însăși societatea precizează (diferența dintre venituri și cheltuieli) menționând repetat, în cuprinsul anexei nr.4, ca explicație însemnarea „.X.”.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația privind calculul eronat al profitului impozabil pe anul 2008 cu suma de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la impozitul pe profit și TVA aferente cheltuielilor cu achizițiile de combustibili, reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii aferente autoturismelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor aferentă acestor achiziții și a TVA, în condițiile în care autoturismele pentru care au fost efectuate aceste achiziții nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, în perioada 2009 - 2013, S.C. .X. S.R.L.a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, o serie de cheltuieli cu achiziții de combustibili, reparații, piese de schimb, asigurări, taxe de drum și chirii aferente unor autoturisme și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că autoturismele pentru care au fost achiziționate nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, nefiind respectate art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 145¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor, fie au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„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 acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, în vigoare în perioada .X./2009 – .X./2010, care stipulează :

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

t) în perioada .X./ 2009 - .X./2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Aceste prevederi au fost menținute și pentru perioada .X./2011 - .X./2011, prin art.21 alin.(4) lit.t) din același act normativ invocat mai sus.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada **.X./2009 - .X./2011, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane**, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de

la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

În perioada .X./2012 - .X./2012, art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada **.X./2012 - .X./2012** nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către

alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la .X./2012 au fost modificate prevederile art.21 alin. (4), litera t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul :

„La art.21 alin. (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins :

"t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea”.

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

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea dunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

De asemenea, până la data de .X./2012 sunt aplicabile și prevederile art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„Art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării”.

coroborat cu pct. 45¹ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit

prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

Prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la .X./2012 au fost modificate prevederile art.145¹

alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul :

„(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.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Potrivit pct. 45¹ alin. (2) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

„(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării

În mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Prin urmare, orice persoană impozabilă poate aplica deducerea limitată de 50% a TVA aferentă închirierii de vehicule rutiere motorizate, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În vederea aplicării acestei deduceri limitate, vehiculul utilizat în scop personal trebuie să fie utilizat și pentru activitatea economică, iar persoana impozabilă nu trebuie să prezinte foile de parcurs astfel cum este această

cerință prevăzută de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și pentru care se solicită deducerea integrală a taxei.

În această situație contribuabilul poate face dovada utilizării pentru activitatea economică prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. a dedus în perioada 2009 - 2012, cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform anexei nr.12 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de contestatară au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de contestatară exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste acheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor, fie au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea dreptului de deducere cheltuielilor legate de vehiculele și a TVA aferentă a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului prin încadrarea situației de fapt în regula generală, respectiv raportată la prevederile art. 21 alin. 1 și art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, iar în perioada în care se aplica deducerea de 50% și pentru vehiculele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat acest procent.

Se reține de asemenea că după data de .X./2012, organul de inspecție fiscală a acordat deducerea de 50 % a cheltuielilor cu autoturismele și a TVA aferentă.

Față de solicitarea societății, potrivit căreia ar avea dreptul de deducere în procent de 100 % a cheltuielilor cu autoturismele, pe motiv că a prezentat la inspecția fiscală, documente din care reiese că, autoturismele au fost utilizate exclusiv în interesul activității economice, menționăm că

respectiv documentele prezentate în timpul inspecției fiscale au fost avute în vedere și analizate.

Astfel, din analiza situațiilor cu cheltuielile înregistrate pe autovehicule pe perioada 2009 - 2013, aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că acestea au fost întocmite pe număr de înmatriculare auto, utilizatorii autovehiculului, funcția, pe categorii de cheltuieli (combustibili, redevența, întreținere, asigurări, taxa de drum, chirie) cu precizarea destinației, înscrisă în aceste anexe, respectiv pentru deplasarea „acasă” sau „personal TESA”.

Aceste situații au stat la baza întocmirii anexei nr. 2 „Centralizator consumuri auto”, din care reiese că însăși societatea recunoaște că respectivele autovehicule nu au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind utilizate pentru deplasarea „acasă” sau de „personal TESA”, astfel că, cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă nu sunt deductibile fiscal.

Se reține că pentru restul de cheltuieli în sumă de .X. lei, (.X. lei - .X. lei) și pentru TVA aferentă, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că autovehiculele pentru care a utilizat combustibilul auto achiziționat și celelalte servicii și taxe, au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de .X. S.A. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de administrare facturate de .X. S.A. și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice că aceste achiziții au fost necesare activității societății și au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul .X. *”Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”*, cont analitic .X. *„Cheltuieli de administrare”*, contravaloarea facturilor emise trimestrial de către .X. S.A., în sumă de .X. lei pentru *„contravaloare prestări servicii trimestrul ...”*.

Deoarece societatea nu a prezentat documente justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că următoarele sume înregistrate în: anul 2008 - .X. lei, anul 2009 - .X. lei, anul 2012 - .X. lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile, nu au fost admise la deductibilitate în ceea ce privește impozitul pe profit, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei aferentă prestațiilor de servicii facturate trimestrial de .X. S.A..

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”**,*

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

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

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

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

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația

să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

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

coroborate cu cele ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :

a)pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată, nu au fost prezentate documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor contractate, necesitatea respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor impozabile.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia alocarea costurilor salariale ale persoanelor cu funcții de conducere în cadrul .X. SRL și .X. S.A. poate fi făcută numai prin raportare la beneficiile pe care le-au generat

aceste persoane în cadrul celor două societăți, cu invocarea de către contestatară a pct.7.24 din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative pentru fiecare factură de prestări servicii administrare emisă, nu a demonstrat necesitatea serviciilor prestate de afiliatul său și deci consecințele fiscale, respectiv stabilirea suplimentară a obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA nu au avut la bază ajustări efectuate urmare dosarului prețurilor de transfer, ci necesitatea economică a tranzacțiilor analizate.

De asemenea afirmația potrivit căreia pentru alocarea de costuri pentru serviciile administrative, cifra de afaceri reprezintă cea mai relevantă cheie de alocare a cheltuielilor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât la cap.VII „Considerații speciale privind serviciile intragrup din ghid” sunt abordate probleme ce apar în situația de a stabili din perspectiva prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost prestate de un membru al unui grup altor membrii ai grupului și dacă da, în a determina prețul la lungime de braț pentru serviciile intra-grup.

Nici solicitarea emiterii unei decizii de ajustare din perspectiva nivelului costurilor înregistrate de către prestator, care exced veniturile înregistrate și nu erodează baza impozabilă a societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit și TVA suplimentare, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit. m) și art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, deci nu au avut la bază o analiză a dosarului prețurilor de transfer.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva debitelor principale, reprezentând impozit pe profit și TVA, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente

impozitului pe profit (.X. lei - dobânzi și .X. lei - penalități) și accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA (.X. lei - dobânzi și .X. lei – penalități), ținând cont și de faptul că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X./ lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

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

DIRECTOR GENERAL