



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrație Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Z**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Oradea  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SRL din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin poștă la data de .....2011 fiind înregistrată la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z și repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

#### A. Referitor la impozitul pe profit

- susține că a înregistrat corect în evidența contabilă cheltuielile privind amortizarea imobilului situat în Z, str. Z, achiziționat de la o persoană fizică în anul 2007 și scos din gestiune ca urmare a dizolvării în anul 2009, deoarece acest bun a fost achiziționat pentru activitatea sa și încă de la data achiziției imobilul a deservit ca spațiu administrativ (arhivă) pentru depozitarea documentelor urmând ca după amenajare să servească drept sediu pentru societate, în acest sens fiind emisă o hotărâre la data achiziționării acestuia și îndeplinite criteriile de la art. 21 coroborate cu cele ale art. 24 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal unde se prevede folosința în scopuri administrative pentru amortizarea mijlocului fix;

- precizează că în privința diurnei acordate administratorului s-au comis erori în ceea ce privește sumele calculate ca fiind nedeductibile, o parte din acestea fiind deductibile pentru că se încadrează în prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, fiind cheltuieli angajate de administrator pentru cazare și transport;

- consideră că în ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul folosit pentru autovehiculele T și F organele de control au apreciat eronat aplicabilitatea în speță a dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, întrucât textul legal indicat face referire la vehicule rutiere motorizate destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, în cazul de față este vorba despre două autovehicule cu funcțiuni utilitare sau mixte după cum reiese din actele vehiculelor, respectiv factura nr. Z în care se menționează că autovehiculul F este autocamion, iar în cartea de identitate a vehiculului T la tipul caroseriei este indicat că aceasta este cu funcțiuni multiple, astfel că nici unul dintre autovehicule nu are destinația exclusivă pentru transport de persoane, mai mult cu autovehiculele în cauză s-a transportat marfă și în străinătate fiind folosite pentru livări de marfă la clienți ori pentru aprovizionarea cu materii prime din străinătate și anexează la dosarul cauzei CMR-uri și foi de parcurs;

- menționează referitor la plusurile și minusurile constatate la inventar și compensarea acestora că materia primă se achiziționează din afara țării și intră în gestiunea societății pe bază de facturi, materia primă fiind reprezentată de lame, perforatori și ace acestea din urma putând fi confundate deoarece perforatorii sunt practic ace mai groase, toată materia primă intrată se prelucrează, rezultând produsul finit (cuțite pentru ștanțe), în timpul procesului de producție există pierderi tehnologice care nu au fost evidențiate corect în evidența contabilă conform rețetei de producție, dar ele nu au afectat obligațiile fiscale ale societății în sensul diminuării nejustificate a acestora și nu este corect și nici legal ca o eroare contabilă să producă fapte generatoare de obligații fiscale suplimentare;

- arată că din analiza evidenței contabile în perioada supusă controlului și din situația faptică se deduce că pierderile tehnologice neevidențiate în contabilitate, coroborate cu erori în ceea ce privește denumirea unora dintre materiile prime pe care s-au făcut consumuri au condus la plusuri și minusuri în gestiune create artificial, cu excepția pierderilor tehnologice, iar referitor la compensari societatea a respectat prevederile pct. 50 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.753/2004 compensarea fiind posibilă pentru bunuri cu risc de confuzie evidențiate în aceeași perioadă și în acest context societatea nu a avut practic plusuri și minusuri în gestiune, materia primă în cauză intrând în procesul de producție și concurând la realizarea produsului finit care a fost vândut ca atare și pentru care s-au achitat obligațiile fiscale cuvenite bugetului de stat.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar de organele de control pentru cheltuielile cu achiziția de combustibil, aferentă autoturismului Ford Focus obiect al unei achiziții intracomunitare și taxa aferentă plusurilor și minusurilor constatate la inventariere sunt valabile aceleași considerente expuse anterior la impozitul pe profit.

În concluzie, solicită revocarea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z și anularea obligațiilor de plată stabilite, respectiv impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și obligațiile fiscale accesorii aferente.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

1. Impozitul pe profit

În perioada 2007 – 2009 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil suma de 10.816 lei reprezentând amortizarea unui imobil situat în Z, str. Z achiziționat în baza unui contract de vânzare cumpărare de la o persoană fizică și care nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, imobilul fiind scos din gestiune cu ocazia divizării efectuate în luna noiembrie 2009.

De asemenea, a înregistrat în Contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" în anul 2008 suma de Z lei și în anul 2009 suma de Z lei reprezentând diurna acordată d-lui A în calitate de administrator fără ca acesta să aibă și calitatea de salariat în cadrul societății.

În anul 2009 societatea a înregistrat în Contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" suma de Z lei, iar în anul 2010 suma de Z lei

reprezentând contravaloarea combustibilului utilizat pentru autoturismele T și F și decontat pe numele A în calitate de administrator și Z în calitate de persoană desemnată de firma "X" din I să-i asigure asistența tehnică.

SC "X" SRL din Z a înregistrat în evidența contabilă rezultatul inventarierii aferent anului 2007, respectiv plus de inventar la marfă (butuci) în sumă de Z lei prin nota contabilă 607=371 în roșu din data de .....2008 și minus de inventar la marfă în sumă de Z lei prin nota contabilă 607=371 din data de .....2008, iar rezultatul inventarierii anului 2008, respectiv plus de inventar la perforatori în sumă de Z lei prin nota contabilă 601=301 în roșu, plus de inventar la lame în sumă de Z lei prin nota contabilă 601=301 în roșu și minus de inventar la ace în sumă de Z lei prin nota contabilă 601=301 din data de .....2009, dintre care au fost compensate eronat minusurile cu plusuri constatate la produse pentru care nu există riscul de confuzie din cauza asemănării, și anume în anul 2007 un minus de marfă la produsul bloc perforatori în sumă de Z lei, iar în anul 2008 un minus de inventar la materii prime ace în sumă de Z lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidența contabilă în anul 2007 minus de inventar la ace în sumă de Z lei, în anul 2008 minus de inventar la mărfuri în sumă de Z lei și materiale auxiliare în sumă de Z lei, iar în anul 2009 minus de inventar la mărfuri în sumă de Z lei, fără să țină cont de faptul că cheltuielile de natura stocurilor constatate lipsa în gestiune sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În plus, în anul 2008 nu a înregistrat în evidența contabilă suma de Z lei reprezentând un plus de inventar pentru cantitatea de Z buc. perforatori, iar în anul 2008 nu a înregistrat corect în contabilitate rezultatul inventarierii, astfel potrivit listelor de inventar a rezultat un plus în sumă de Z lei față de plusul de inventar înregistrat în evidența contabilă în sumă de Z lei, rezultând o diferență neînregistrată ca plus de inventar în sumă de Z lei.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC "X" SRL din Z o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei pentru anul 2007, în sumă de Z lei pentru anul 2008 și în sumă de Z lei pentru anul 2009.

## 2. Taxa pe valoarea adăugată

În perioada .....2009 – .....2010 SC "X" SRL din Z a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei pentru achiziții de combustibil utilizat pentru autoturisme destinate transportului rutier de persoane, fiind folosite de administratorul societății și de persoana responsabilă de asistența tehnică asigurată în baza unui contract de prestări servicii de societatea afiliată din I.

În luna septembrie 2010 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei pentru achiziția

intracomunitară de la firma "X" din I în sumă de Z lei cu factura nr. Z a unui autoturism marca F, conceput și construit pentru transport de persoane cu 5 locuri pe scaune.

De asemenea, în perioada 2007 – 2009 nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă minusurilor de inventar în sumă totală de Z lei (suma de Z lei în anul 2007, suma de Z în anul 2008 și suma de Z în anul 2009).

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC "X" SRL din Z datorează la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă totală de Z lei, precum și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2008 - .....2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z, nr. Z, jud. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z, are codul de înregistrare fiscală Z și sediul procedural ales la Cabinetul avocațial G din Z, str. Z, nr. Z, cam. Z.

#### **1. Impozitul pe profit**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are de plată impozitul pe profit în sumă totală de Z lei pe perioada 2007 – 2009, în condițiile în care aceasta a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu amortizarea unui imobil care nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuieli cu diurna acordată administratorului societății care nu este salariat și cheltuieli cu combustibilul folosit pentru vehicule rutiere motorizate destinate exclusiv transportului rutier de persoane și nu a înregistrat corect în evidența contabilă plusurile și minusurile constatate cu ocazia inventarierilor efectuate la sfârșitul anilor 2007 - 2009.**

În fapt, SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil suma de Z lei reprezentând amortizarea unui imobil din Z achiziționat de la o persoană fizică și care nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, imobilul fiind scos din gestiune cu ocazia divizării efectuate în luna noiembrie 2009.

De asemenea, societatea a înregistrat în Contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" în anul 2008 suma de Z lei, în anul 2009 diurna în sumă de Z lei acordată d-lui A în calitate de administrator fără ca acesta să aibă calitatea de salariat și suma de Z lei în Contul

6022 "Cheltuieli privind combustibilul", iar în anul 2010 cheltuieli privind combustibilul în sumă de Z lei decontat pentru autoturismele T și F pe numele administratorului și a d-lui Z persoana desemnată de firma "X" din I să asigure asistenta tehnică la societatea din Z.

Societatea a compensat lipsuri la inventar cu plusuri constatate la produse pentru care nu exista riscul de confuzie din cauza asemănării acestora și anume un minus de marfă la produsul bloc perforatori în sumă de Z lei în anul 2007 și un minus de inventar la materii prime ace în sumă de Z lei în anul 2008, nu a ținut cont de cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil înregistrate în anul 2008 privind un minus de inventar la mărfuri în sumă de Z lei și materiale auxiliare în sumă de Z lei și în 2009 un minus de inventar la mărfuri în sumă de Z lei și nu a înregistrat în evidența contabilă plusurile de inventar în sumă de Z lei în anul 2007 la produsul perforatori și diferența în sumă de Z lei pe anul 2008.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(1), art. 21 alin.(1), alin. (3) lit. b) și alin. (4) lit. c) și t) și art. 24 alin. (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

"Art. 19. - (1) 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.

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.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/ sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/ sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;

[...]

t) în perioada ..... 2009 - ..... 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 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;

[...]

Art. 24. Amortizarea fiscală.

[...]

(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 de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată de utilizare mai mare de un an.”,  
coroborate cu cele ale pct. 12, 22, 41 și 44 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"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.

[...]

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.

[...]

41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intra sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

[...]

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”,

și completate cu dispozițiile art. 2 și art. 46 din Hotărârea Guvernului nr. 1.860/ 2006, privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, unde se arată:

“Art. 2. Pentru salariații din cadrul companiilor naționale, societăților comerciale și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.

[...]

Art. 46. Persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să obțină pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și a plecării.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, 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, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile fiind cele efectuate cu prestări de servicii sau executări de lucrări.

Așadar, cheltuielile cu diurna acordată administratorului în sumă de Z lei în 2008 și în sumă de Z lei în 2009 sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, administratorul neavând calitatea de salariat în cadrul SC "X" SRL, întrucât diurna – indemnizația de deplasare se poate



acorda numai salariaților pentru acoperirea cheltuielilor de hrană și altele efectuate cu ocazia deplasărilor.

De asemenea, cheltuielile în sumă de Z lei cu amortizarea imobilului situat în Z, str. Z înregistrate în perioada 2007 – 2009 în Contul 681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizările” sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece imobilul achiziționat nu a îndeplinit una dintre cele 3 condiții cumulative prevăzute la art. 24 alin. (2) din Codul fiscal pentru mijloacele fixe amortizabile, adică societatea nu a justificat cu documente faptul că imobilul a fost utilizat în scopuri administrative pentru arhivă afirmația în acest sens din contestație nefiind dovedită în niciun fel.

În același timp, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și cheltuielile cu combustibilul înregistrate în Contul 6022 “Cheltuieli privind combustibilul” în sumă de Z lei în anul 2009 și în sumă de Z lei în anul 2010, întrucât combustibilul a fost utilizat pentru autoturismele T și F, ambele vehiculele fiind destinate exclusiv transportului rutier de persoane cu o greutate maximă autorizată de Z kg și de Z kg și prevăzute cu 5 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Referitor la compensarea efectuată de SC "X" SRL a minusurilor constatate la inventar la produsul bloc perforatori cu plusurile de marfă la produsul butuc rezultând în anul 2007 un minus la produsul bloc perforatori în sumă de Z lei și a plusului de inventar la perforatori și lame cu minusul de inventar la ace, rezultând în anul 2008 un minus în sumă de Z lei la materii prime ace, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 1 și art. 7 alin. (1) și (3) din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicată, unde se menționează:

“Art. 1. - Regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea de comerciant au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

[...]

Art. 7. (1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

[...]

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”,

competate cu dispozițiile pct. 50 din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.753/ 2004, unde se precizează:

“50. În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se vor evalua la valoarea justă.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.

Prin valoare de înlocuire, în sensul prezentelor norme, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care va cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv T.V.A., cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorate vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, respectiv de către ordonatorii de credite, și servesc pentru uz intern în cadrul unităților respective.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus.

Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la

compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.”

Prin urmare, în situația de soluționat se reține că SC "X" SRL nu a respectat aceste prevederi legale deoarece nu a înregistrat corect în evidența contabilă rezultatele inventarierilor efectuate la sfârșitul anilor 2007, 2008 și 2009, adică a compensat eronat între ele produse pentru care nu există riscul de confuzie din cauza asemănării, acestea fiind produse diferite cu denumiri diferite (în anul 2007 minus de marfă la produsul bloc perforatori cu un plus de marfă la produsul butuci rezultând un minus de marfă la produsul bloc perforatori în sumă de Z lei și anul 2008 un plus de inventar la perforatori și lame cu minusul de inventar la ace rezultând un minus de inventar la materii prime ace în sumă de Z lei), iar veniturile din plusurile de inventar (Z lei în 2007 și Z lei în 2008) și cheltuielile nedeductibile cu minusuri de gestiune (Z lei în 2007, Z lei + Z lei în 2008 și Z lei în 2009) au fost omise a fi înregistrate.

Pe cale de consecință, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală privind stabilirea prin Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z pentru SC "X" SRL din Z a diferenței de impozit pe profit în sumă totală de Z lei (suma de Z lei pentru anul 2007, suma de Z lei pentru anul 2008 și suma de X lei pentru anul 2009), contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru această obligație.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

**2.1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă achiziționării de combustibil utilizat pentru autoturismele destinate transportului rutier de persoane și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă achiziției intracomunitare a unui autoturism marca Z destinat pentru transportul rutier de persoane și care nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.**

În fapt, în perioada .....2009 – .....2010 SC "X" SRL din Z a achiziționat combustibil care a fost utilizat pentru consumul autoturismelor destinate transportului rutier de persoane folosite de administratorul societății și de persoana responsabilă de asistența tehnică asigurată societății în baza unui contract de prestări servicii încheiat cu societatea afiliată din Italia pentru care a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

De asemenea, în luna ..... 2010 societatea a achiziționat intracomunitar un autoturism marca F de la firma "X" din I în sumă de Z

lei conform facturii nr. Z, autoturism conceput și construit pentru transportul de persoane care are 5 locuri pe scaune și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 128 alin. (4), art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“Art. 128. Livrarea de bunuri.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

[...]

Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 145<sup>1</sup>. 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 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 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:”**

coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărării de autovehicule pentru transport de persoane, altele decât cele pentru transportul salariaților la și de la locul de muncă, care au caracteristicile prevăzute de lege dar care nu se încadrează la excepțiile prevăzute, ambele fiind autoturisme de 5 locuri pentru care cărțile tehnice nu prevăd funcțiuni de transport mixt nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru aceste vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

Drept urmare, rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă combustibilului achiziționat în perioada .....2009 – .....2010 și utilizat pentru consumul celor două autoturisme destinate transportului rutier de persoane este nedeductibilă, precum și cea în sumă de Z lei aferentă autoturismului marca F achiziționat de la firma “X” din Italia conform facturii nr. Z deoarece acesta este destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, având o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

**2. 2. Cauza supusă soluționării este dacă SC "X" SRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei asupra bunurilor constatate lipsă în gestiune în sumă de Z lei cu ocazia inventarierilor efectuate de societate la sfârșitul anilor 2007, 2008 și 2009.**

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z reiese că în perioada 2007 – 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă minusuri de inventar la mărfuri, produse, materii prime și auxiliare în sumă totală de Z lei (Z lei în anul 2007, Z lei în anul 2008 și Z lei în anul 2009) pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În materie, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin.(1) și art. 128 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"Art. 126. Operațiuni impozabile. (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2).

[...]

Art. 128 - (4) **Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

[...]

d) **bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."**

Având în vedere prevederilor legale în domeniu, bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, asupra acestor bunuri colectându-se TVA cu cota standard de 19% până la data de 30.06.2010 și de 24% din data de 01.07.2010.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei asupra minusurilor constatate la inventar în sumă totală de Z lei la sfârșitul anilor 2007, 2008 și 2009.

Pe cale de consecință, tinând seama de considerentele prezentate la pct. 2.1. și pct. 2.2. din prezenta decizie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL din Z datorează la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

### **3. Obligații fiscale accesorii**

În ceea ce privește **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei (Z lei + Z lei)** aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la

stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120<sup>1</sup>. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

**4. În legătură cu contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Z a răspuns prin Decizia nr. 9/ 30.06.2011 în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv



