

**DECIZIA NR. 1591/2018**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. C,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17544/12.06.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, prin adresa nr. 1707/11.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17544/12.06.2018, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L.-C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului C sub nr. JX/2006, având domiciliul fiscal în jud. C, mun. X, str. Sporturilor, nr. 13, bl. 22, sc. B, et. 1, ap. 4.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. C sub nr. 19941/22.05.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.03.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.03.2018 și are ca obiect **TVA totală în sumă de X lei și diminuarea pierderii fiscale cu suma de B lei.**

Totodată, societatea precizează că înțelege să conteste și Dispoziția nr. X/23.03.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care s-a dispus „verificarea declarației 394 depuse și rectificarea datelor eronate pentru anul 2014” și „calcularea, declararea și achitarea impozitului pe veniturile microîntreprinderii pentru anul 2016”.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru primirea plicului conținând Decizia de impunere nr. F-X/22.03.2018 și Decizia de modificare a bazei de impozitare nr. F-X/22.03.2018, respectiv data de **03.04.2018**, potrivit confirmării anexată în copie la dosarul cauzei și data la care a fost depus la Oficiul poștal plicul conținând contestația în original, respectiv data de **18.05.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plic.

Contestația a fost formulată prin Cabinet de avocat CCD, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X nr. 364/2018 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. C.

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. C, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/22.03.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.03.2018, de către AJFP C– Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestora cu privire la TVA în sumă de X lei și la baza de impozitare stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit, în sumă de B lei.***

Totodată, societatea se îndreaptă și împotriva Dispoziției nr. X/23.03.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv împotriva măsurii prin care s-a dispus „calcularea, declararea și achitarea impozitului pe veniturile microîntreprinderii pentru anul 2016”.

**1. Referitor la cheltuielile cu materialele consumabile degradate calitativ pentru care nu s-au prezentat documentele din care să rezulte distrugerea bunurilor în cauză, societatea susține că a prezentat documente din care rezultă degradarea calitativă și dovada că bunurile au fost distruse (Procesul verbal de deteriorare întocmit în data de 02.02.2016 și evidențele financiar contabile ale societății). Petenta consideră că organul de inspecție a ajustat în mod eronat taxa aferentă bunurilor deteriorate, în valoare totală de B1 lei, cu suma de X1 lei (X2 lei TVA aferentă anului 2015 și X3 lei TVA aferentă anului 2016).**

**2. În privința constatărilor referitoare la faptul că societatea nu ar fi facturat în totalitate lucrările**

evidențiate în devizele de lucrări, respectiv că nu ar fi facturat în totalitate valoarea materialelor utilizate pentru lucrările efectuate, reprezentantul societății afirmă că în mod eronat organele de control asimilează devizele de lucrări unor situații privind lucrările executate și consideră că discounturile acordate clienților reprezintă o nefacturare a unor astfel de lucrări/sau livrări de materiale.

Contestatară prezintă cu titlul de exemplu modul în care se desfășoară o colaborare în baza unei cereri de deviz, respectiv:

- la începutul anului clientul comunică faptul că dorește să facă o serie de lucrări de construcții în cursul anului 2014, și solicită un deviz cu privire la lucrările pe care dorește să le efectueze, respectiv cu privire la materialele ce trebuiesc furnizate;
- Societatea întocmește un deviz în care sunt menționate manopera și materialele necesare pentru lucrările pe care clientul a comunicat că dorește să le efectueze în anul 2014, deviz ce are o valoare totală de 50.000 lei (35.000 lei contravaloarea materialelor și 15.000 lei contravaloarea manoperei);
- din diverse motive, după momentul în care societatea i-a trimis devizul în cuantum de 50.000 lei, clientul renunță la efectuarea tuturor lucrărilor solicitate inițial sau comunică faptul că dorește să le realizeze într-o perioadă de 2 sau mai mulți ani, astfel că sunt executate și livrate doar o parte din aceste lucrări/materiale, situație în care suma de 50.000 lei menționată în devizul inițial nu mai este valabilă;
- sau, după momentul în care societatea i-a fost trimis devizul total, în cuantum de 50.000 lei, clientul comunică faptul că dorește să-i fie livrate doar materiale necesare, întrucât își execută lucrările în regie proprie, situație în care suma de 50.000 lei menționată în devizul inițial nu mai este valabilă;
- după ce societatea finalizează și/sau livrează bunurile, clientul solicită un discount, iar furnizorul, având în vedere relațiile de colaborare cu clientul, le acceptă.

Totodată, având în vedere faptul că societatea aplică sistemul TVA la încasare, aceasta precizează că și în situația în care nu ar fi facturat toate lucrările evidențiate în devizele de lucrări și materialele livrate, suma de X lei stabilită suplimentar cu titlul de taxă pe valoare adăugată, nu ar fi exigibilă, motiv pentru care nu ar putea fi obligată la plata acesteia.

**3. Referitor la suma de X4 lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu reparațiile sediului social**, reprezentantul societății învederează că organul de inspecție fiscală a acordat drept de deducere doar pentru 2/3 din totalul cheltuielilor cu reparația sediului social, respectiv suma de B2 (total cheltuieli B3 lei) și TVA aferent de X5 lei (din totalul de X6 lei), astfel că au rezultat cheltuieli nedeductibile în sumă de X4 lei și TVA fără drept de deducere în sumă de B4 lei, și consideră că inspectorii fiscali ar fi trebuit să i-a în calcul toate aceste cheltuieli, deoarece:

- S.C. X S.R.L. are sediul social în mun. X, str. Sporturilor nr. 13, bl. 22, sc. B. et. 1, ap. 4, jud. C;
- societatea deține spațiul în care se află sediul social în baza Contractului de închiriere încheiat în data de 10.03.2006;
- în realitate titlul locativ în baza căruia este folosit spațiul anterior menționat, nu este contract de închiriere, ci contract de comodat, nefiind achitată niciodată chirie și nici nu s-a discutat o astfel de posibilitate;
- deoarece începând din anul 2006 folosește gratuit acest spațiu, prin Actul adițional nr. 5/2014 s-a convenit cu proprietarul imobilului ca în schimbul folosinței a 2/3 din acest imobil, societatea să efectueze lucrările de întreținere și reparație pentru întregul apartament.

Având în vedere cele arătate anterior, societatea consideră că organul constatator trebuia să acorde drept de deducere pentru toate cheltuielile cu reparația acestui imobil și pentru TVA aferentă.

**4. În privința modificării bazei de impozitare cu suma de B lei, având în vedere cele menționate anterior, petenta consideră că aceste modificări nu sunt fondate.**

**5. În privința, măsurilor dispuse prin Dispoziția nr. X/23.03.2018, respectiv verificarea declarației 394 depuse, rectificarea datelor eronate pentru anul 2014, calcularea și achitare impozitului pe venitul microîntreprinderilor aferent anului 2016, societatea precizează că va verifica și va rectifica datele eronate menționate în declarație, dar solicită anularea măsurii privind calcularea**

și achitare impozitului pe venitul microîntreprinderilor aferent anului 2016.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. TVA în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.04.2014- 30.11.2017.**

**De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/22.03.2018 prin care a fost stabilită o bază de impozitare suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B lei, pentru perioada 01.04.2014- 31.12.2015.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.03.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.03.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/22.03.2018, SC X SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Lucrări de tâmplărie și dulgherie” CAEN 4332 iar în perioada verificată a obținut venituri din activitatea de prestări servicii constând în lucrări de construcții.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat:

1) În perioada verificată societatea a efectuat prestări servicii constând în lucrări de reparații, întreținere și amenajare, demolare, curățiri, finisaje, betonări, săpături, izolații, etc. Contravaloarea lucrărilor facturate și înregistrate în evidența contabilă în contul de venituri în perioada aprilie 2014 – decembrie 2015 este de B5 lei, din care pentru perioada aprilie-decembrie 2014 suma de B6 lei iar în anul fiscal 2015 de B7 lei. În aceeași perioadă, societatea a înregistrat cheltuieli cu valoarea materialelor consumabile și cu mărfurile aferente lucrărilor efectuate în conturile de cheltuieli 6021-”Cheltuieli cu materialele auxiliare”, 604-”Cheltuieli privind materialele nestocate” și 607-”Cheltuieli privind mărfurile”. Valoare totală a acestora este de B8 lei, din care în perioada aprilie –decembrie 2014 suma de B9 lei iar în anul fiscal 2015 suma de B10 lei.

Totodată, organele de control au constatat că în perioada verificată stocul de materiale consumabile constând în materiale de construcții, se descarcă din gestiune lunar, în baza bonurilor de consum, soldul final lunar fiind zero. Referitor la bonurile de consum care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu materialele consumabile în evidența contabilă, echipa de control precizează că nu conțin elemente din care să rezulte lucrările sau obiectivele pentru care s-au utilizat materialele în cauză și nici data și semnătura gestionarului și a primitorului.

În vederea verificării obiectivelor unde s-au efectuate lucrări de construcții reparații și amenajare, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului contractele de prestări servicii încheiate cu beneficiarii serviciilor efectuate precum și situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În urma verificării contractelor de prestări servicii și a devizelor, puse la dispoziția organelor de control de către societate, s-a constatat că:

- nu pentru toate serviciile efectuate sunt încheiate contracte de prestări servicii și devize de lucrări, exemplificăm societățile, C SA, K SRL, CS SRL;

- nu în toate cazurile devizele sunt semnate de beneficiari lucrărilor exemplu N & Design SRL devizele întocmite pentru facturile 115, 116 luna aprilie 2015, nr. 117, 118 luna iunie 2015, CS SRL devizele aferente anului 2015.

De asemenea au fost semnalate cazuri în care devizele de lucrări nu sunt în concordanță cu valoarea facturilor emise, acestea din urmă fiind la valori inferioare devizelor, ex. L SRL (cv. deviz 60.770 lei, cv. facturi 15.480 lei, an 2015), Cb 4x4 SRL (cv. deviz 138.800 lei, cv. facturi 133.200 lei, an 2015), CS SRL (cv. deviz 29.465 lei, cv. facturi 24.545 lei an 2015), N & Desing SRL (cv. deviz 9.634 lei, cv. facturi 8.375 lei an 2015).

Organele de control precizează că în perioada verificată (01.04.2014– 30.11.2017) societatea nu a evidențiat în contabilitate valoarea serviciilor în curs de execuție, în debitul contului 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor

serviciilor în curs de execuție” și că nu a pus la dispoziția organelor de control documente s-au situații din care să rezulte valoarea lucrărilor și serviciilor neterminate, respectiv stadiul lucrărilor pe obiective sau pe beneficiari la sfârșitul perioadei sau la finele anilor fiscali și nici documente din care să rezulte lucrările sau beneficiarii pentru care s-au utilizat materialele consumabile înregistrate în contabilitate în contul de cheltuieli.

În baza documentelor contabile puse la dispoziția organelor de control, respectiv a facturilor fiscale emise și a devizelor de lucrări aferente facturilor în cauză, organele de control au stabilit pentru perioada aprilie 2014 –decembrie 2014, o diferență de venituri neînregistrate în sumă de **B11 lei** reprezentând diferență cheltuieli materiale nefacturate, cu **TVA aferentă X7 lei**.

Pentru anul 2015, urmare a verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență de venituri neînregistrate în sumă de **B12 lei**, cu **TVA colectată aferentă în sumă de X8 lei** din care:

- Y1 lei valoare nefacturată către L SRL în 2015 (c.v. deviz 60.770 -15.480 facturat), facturată în februarie 2018 și neîncasată;
- Y2 lei valoare nefacturată către Cb 4x4 SRL (c.v. deviz 138.800 -133.220 facturat);
- Y3 lei valoare nefacturată către CS SRL (c.v. deviz 29.465 – 24.545 facturat);
- Y4 lei valoare nefacturată către N&Desing SRL (c.v. deviz 9.634 -8.375 facturat);
- Y5 lei diferență cheltuieli materiale nefacturate.

Pentru anul 2016, urmare a verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență de venituri neînregistrate în sumă de **B13 lei**, cu **TVA colectată aferentă în sumă de X9 lei**.

**2)** Societatea a prezentat organelor de control devizul de lucrări în sumă de B3 lei, cu TVA aferent X6 lei, întocmit pentru sediul societății și Contractul de închiriere pentru sediul social, imobil situat în str. Sporturilor, nr. 13, bl. 22, sc. B, ap. 4, mun. X. Inspectorii fiscali precizează că în contractul de închiriere nu este specificată suprafața totală a locuinței și nici suprafața pusă la dispoziția contribuabilului și nu reiese faptul că imobilul închiriat este utilizat exclusiv de societatea X SRL ca și sediu social.

Anexat la Punctul de vedere, societatea a prezentat actul adițional la contractul de închiriere, din care rezultă că 2/3 din suprafața imobilului închiriat este dat în folosința SC X SRL.

Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 21, alin. (3), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora cheltuielile de întreținere și reparații sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului și suprafața totală a locuinței, în urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile **cheltuieli în sumă de X4 lei și TVA în sumă de B4 lei**.

**3)** Societatea a prezentat la control Procesul verbal de deteriorare a materialelor consumabile din 02.02.2016 în care sunt specificate materiale degradate în valoare totală de B1 lei și TVA aferent de X1 lei, care se compun din materiale degradate în anul 2015 în sumă de B14, TVA aferent X2 lei și materiale degradate în anul 2016 în sumă de B15 lei TVA aferent de X3 lei.

Deoarece nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să confirme degradarea calitativă a bunurilor din cauze obiective sau documente care să ateste că bunurile au fost distruse, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) și ale art. 148, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv ale art. 304 alin. (2) din Legea 227/2015 privind noul Cod Fiscal, organele de inspecție fiscală au încadrat la nedeductibile **cheltuielile** în sumă de **B14 lei** în 2015 și au ajustat **TVA-ul** aferent bunurilor degradate, în valoare totală de B1 lei, cu suma de **X1 lei** (X2 lei TVA în 2015 + X3 lei TVA în 2016).

**4)** Din verificările efectuate, organele de control au constatat că la întocmirea declarației privind impozitul pe profit D 101 aferent anului 2014 și 2015, societatea nu a diminuat pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți cu suma de **B16 lei**, cu care a fost diminuată pierderea fiscală a anului fiscal 2012 cu prilejul inspecției anterioare, urmare a aspectelor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-Y/30.05.2014. Drept urmare, pierderea fiscală de recuperat în anii următori în sumă de B17 lei, declarată de societate la 31.12.2015, se diminuează cu suma de B16 lei, rezultând pierdere fiscală de recuperat în sumă de **B18 lei**.

În urma inspecției fiscale, pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți la 31.12.2015,

în sumă de B18 lei, a fost diminuată cu suma de **B19 lei** (B11+ B12+ B14+ X4 lei), rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de B20 lei. Totodată organele de control au stabilit TVA suplimentară în sumă totală de **X lei** (X7+ X8+ X9+ B4+ X1 lei).

În urma constatărilor din Raportul de inspecție fiscală F-X/22.03.2018, organele de control au întocmit și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/23.03.2018, prin care s-au dispus în sarcina societății următoarele măsuri:

- „verificarea declarației 394 depuse și rectificarea datelor eronate pentru anul 2004”;
- „calcularea, declararea și achitarea impozitului pe venit microîntreprindere aferent anului 2016”.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la suma de B14 lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit și la TVA în sumă de X1 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății aceste obligații fiscale suplimentare, ca urmare a descărcării din gestiune a bunurilor de natura stocurilor, referitor la care societatea susține că erau degradate calitativ, în condițiile în care persoana impozabilă nu probează faptul că bunurile respective au suferit degradări devenind improprii comercializării ca atare și că au fost distruse.**

În fapt, societatea a prezentat pentru descărcarea din gestiune a unui stoc în valoare totală de B1 lei (TVA aferentă X1 lei), Procesul verbal de deteriorare a materialelor consumabile din 02.02.2016 în care sunt specificate materiale degradate (ciment, cărămidă, fier, adeziv, var) referitor la care se precizează că „următoarele produse au suferit deteriorări în proporție de peste 50%” drept pentru care s-a hotărât „eliminarea din gestiune a acestora”. Organele de control precizează că stocul în valoare totală de B1 lei se compune din materiale degradate în anul 2015 în sumă de B14, cu TVA aferentă X2 lei și materiale degradate în anul 2016 în sumă de B15 lei, perioadă când societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, cu TVA aferentă de X3 lei.

Deoarece nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să confirme degradarea calitativă a bunurilor din cauze obiective sau documente care să ateste că bunurile au fost distruse, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) și ale art. 148, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv ale art. 304 alin. (2) din Legea 227/2015 privind noul Cod Fiscal, organele de inspecție fiscală au încadrat la nedeductibile **cheltuielile** în sumă de **B14 lei** aferente anului 2015 și au ajustat **TVA-ul** aferent bunurilor degradate cu suma de **X1 lei** (X2 lei TVA în 2015 + X3 lei TVA în 2016).

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, conform căroră:

*Art. 21 Cheltuieli*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă 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. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*

Totodată, punctul 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în explicitarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

*„41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor 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 intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.”*

Din textele de lege antecitate, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care NU au fost încheiate contracte de asigurare și că nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră.

**În drept**, pe linie de TVA sunt incidente dispozițiile art. 148 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 304, alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, care prevăd:

Legea 571/2003

*art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

În aplicarea art. 148 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 53 alin. (1), (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 22.08.2013, prevede:

Norme metodologice:

*“53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile: [...]*

*[...]*

*c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;*

*[...]*

*(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.”*

Legea 227/2015

**“art. 304** Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

Norme metodologice

“78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

[...]

(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;

[...]

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

În interpretarea dispozițiilor legale de mai sus, rezultă că deducerea inițială nu se ajustează în cazul bunurilor distruse doar dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă (obligație care revine persoanei impozabile), respectiv dacă se face dovada distrugerii, în caz contrar organele de inspecție fiscală putând obliga persoana impozabilă să efectueze ajustarea.

În cauză sunt incidente și prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

astfel că, se reține că este obligația societății de a prezenta documentele care să ateste că nu

are obligația ajustării taxei deduse, respectiv că îndeplinește condițiile prevăzute la art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

În speță, deși afirmă că bunurile erau deteriorate calitativ, contestatara nu prezintă în susținere acte doveditoare, din care să rezulte că este vorba despre stocuri degradate calitativ care nu sunt imputabile, că degradarea se datorează unor cauze obiective și nu face dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Reprezentantul societății mai susține că „a prezentat documente din care rezultă degradarea calitativă a bunurilor, respectiv dovada bunurilor distruse” dar organul de soluționare reține că acesta nu a anexat la contestație documente de acest gen iar în Procesul verbal de deteriorare întocmit în 02.02.2016 la care face referire, și care este anexat la dosarul inspecției, se precizează doar că „următoarele produse au suferit deteriorări în proporție de peste 50%” drept pentru care s-a hotărât „eliminarea din gestiune a acestora” și nu face dovada că degradarea stocurilor se datorează unor cauze obiective și nu sunt imputabile, respectiv că bunurile au fost distruse.

În speță, se constată că Procesul verbal prezentat de petentă nu reprezintă un document justificativ suficient pentru păstrarea dreptului de deducere la descărcarea din gestiune a bunurilor degradate, în acesta nefiind prezentat motivul degradării, persoanele responsabile, locul unde erau situate materialele în cauză la data constatării, ce s-a întâmplat cu acestea după degradare având în vedere faptul că este vorba despre cantități mari de materiale (24 mc de cărămidă, 150 saci de ciment, 2 tone de fier etc.) și că parte din acestea puteau fi valorificate prin reciclare (2 tone fier).

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

#### 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privesc cheltuielile în sumă de B14 lei, cu care a fost diminuată pierderea declarată de societate la 31.12.2015 și TVA suplimentară în sumă de X1 lei.

#### **III.2. Referitor la suma de X4 lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit și la TVA în sumă de B4 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au acordat drept de deducere doar pentru 2/3 din cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente materialelor de construcții utilizate pentru efectuarea de reparații la sediul social, în condițiile în care societatea are în folosință doar acest raport din suprafața totală a imobilului.**

În fapt, la control societatea a prezentat inspectorilor fiscali devizul de lucrări în sumă de B3 lei, cu TVA aferentă de X6 lei, în baza căruia au fost descărcate din gestiune materiale de construcții referitor la care reprezentantul societății a declarat că au fost utilizate pentru reparații efectuate la sediul societății.

Pentru utilizarea spațiului, societatea a prezentat Contractul de închiriere având ca obiect imobilul situat în str. Sporturilor, nr. 13, bl. 22, sc. B, ap. 4, mun. X, încheiat între T Gabriel, T Vilma în calitate de locatori și societatea X SRL în calitate de locatar. Inspectorii fiscali precizează că în contractul de închiriere nu s-a specificat suprafața totală a locuinței și nici suprafața pusă la dispoziția contribuabilului și nu reiese faptul că imobilul închiriat este utilizat exclusiv de societatea X SRL ca și sediu social.

Anexat la Punctul de vedere, societatea a prezentat actul adițional la contractul de închiriere din care rezultă că 2/3 din suprafața imobilului închiriat este dat în folosință SC X SRL.



Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 21, alin. (3), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora cheltuielile de întreținere și reparații sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului și suprafața totală a locuinței, în urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile **cheltuieli în sumă de X4 lei (B3- B3x2/3) și s-a respins la deducere TVA în sumă de B4 lei (X6- X6x2/3).**

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 21, alin. (3), lit. m) și ale art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 21 Cheltuieli

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;”

De asemenea, se reține că punctul 37 din Normele metodologice date în aplicare a articolului 21, alin. (3) lit. m) antecitat, aprobate prin HG 44/2004, stabilește că:

„37. În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente.”

În speță, din documentele la dosar se reține că în contractul de închiriere încheiat cu persoanele fizice T Gabriel și T Vilma pentru imobilul la care este declarat sediul social al SC X SRL, nu este prevăzută suprafața alocată societății comerciale, în condițiile în care cele două persoane fizice au domiciliul în același imobil care face obiectul închirierii.

Anexat la punctul de vedere întocmit la finalizare inspecției, reprezentantul societății a prezentat Actul adițional nr. 5/2014 la contractul de comodat din 10.03.2006, încheiat în 05.01.2014, prin care se stabilește că „în schimbul chiriei pentru 2/3 din suprafața totală dată în folosință comodatarul se obligă să efectueze lucrări de întreținere și reparații”. În contestație, reprezentantul societății susține că „prin acest act adițional s-a stabilit ca în schimbul folosinței a 2/3 din acest imobil să efectuăm lucrările de întreținere și reparații pentru întregul apartament”, afirmație care însă nu este conformă cu cele precizate în actul adițional, prin care comodatarul „se obligă să efectueze lucrări de întreținere și reparații”, lipsind expresia „pentru întregul apartament”.

Se mai reține că documentele prezentate la control sunt contradictorii, în sensul că deși este denumit „contract de închiriere”, în contractul încheiat la 10.03.2006 nu este prevăzut prețul chiriei, societatea nu a achitat chirie pentru utilizarea spațiului, iar actul adițional prezentat vorbește de un „contract de comodat din 2006”.

În ceea ce privește reparațiile, în contractul de închiriere este prevăzut ca locatarul „să întrețină în bună stare de funcționare imobilul închiriat” iar prin actul adițional acesta „se obligă să efectueze lucrări de întreținere și reparații” în schimbul chiriei.

Organul de soluționare reține că pentru imobilul în speță, care are suprafața din acte de 66 mp, au fost descărcate din gestiune materiale electrice și sanitare în sumă de B21 lei, 85 mp gresie și faianță, 45 mp parchet, 30 saci de ciment, 40 de saci de glet, cantități de materiale care pe lângă faptul că exced celor necesare pentru un astfel de apartament, nu pot fi încadrate la materiale necesare pentru efectuarea de lucrări de întreținere și reparații curente, ci mai degrabă pentru o renovare generală.

În ceea ce privește susținerea contestatarei că reparația compensează valoarea chiriei, aceasta nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a contestației, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art. 272 din Legea 227/2015:

*„Art. 130 Schimbul de bunuri sau servicii*

*În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”*

În aceste condiții:

- valoarea chiriei este venit impozabil la persoanele fizice proprietare, situație în care acestea ar fi trebuit să declare venitul la organul fiscal și să achite impozitele și taxele aferente;
- chiria de la persoane fizice nu poate fi purtătoare de TVA, astfel că societatea nu ar fi înregistrat TVA deductibilă dar ar fi trebuit să colecteze TVA la valoarea materialelor aferente părții din imobil care este utilizată de către persoanele fizice.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privesc cheltuielile în sumă de X4 lei, cu care a fost diminuată pierderea declarată de societate la 31.12.2015 și TVA suplimentară în sumă de B4 lei.**

**III.3. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de B16 lei, cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2015**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.03.2018, organele de control au constatat că la întocmirea declarației privind impozitul pe profit D 101 aferent anului 2014 și 2015, societatea nu a diminuat pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți cu suma de **B16 lei**, cu care a fost diminuată pierderea fiscală a anului fiscal 2012 cu prilejul inspecției anterioare, urmare a aspectelor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-Y/30.05.2014. Drept urmare, pierderea fiscală de recuperat în anii următori în sumă de B17 lei, declarată de societate la 31.12.2015, a fost diminuată cu suma de B16 lei, rezultând pierdere fiscală de recuperat la 31.12.2015 în sumă de **B18 lei**.

Deși prin contestația formulată **S.C. X S.R.L.** contestă cuantumul total al bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018, cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate, în sumă de B lei, în ceea ce privește suma de B16 lei nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. 1 lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care

prevăd :

„art.269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația;”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1 Contestația poate fi **respinsă ca [...]** **b) nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze motivele de fapt, motivele de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, în caz contrar aceasta urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

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

„art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit căroră :

„2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al

interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În cauză, deși SC X SRL contestă întregul cuantum al bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit prin Decizia de privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018 atacată, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept pentru suma de **B16 lei** cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2015, prezentată la situația de fapt.

Drept urmare, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.1. lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3174/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018, pentru acest capăt de cerere.**

#### **III.4. Referitor la suma de B22 lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit și la TVA în sumă de X10 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au diminuat pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2015 cu valoarea lucrărilor evidențiate în devize dar nefacturate și cu valoarea materialelor descărcate din gestiune care nu au corespondent în venituri, respectiv dacă pentru TVA aferentă a intervenit exigibilitatea.**

În fapt, urmare a inspecției fiscale, echipa de control a constatat că în perioada verificată societatea a efectuat prestări servicii constând în lucrări de reparații, întreținere și amenajare, demolare, curățiri, finisaje, betonări, săpături, izolații, etc. Contravaloarea lucrărilor facturate și înregistrate în evidența contabilă în contul de venituri în perioada aprilie 2014 – decembrie 2015 este de B5 lei, din care pentru perioada aprilie- decembrie 2014 suma de B6 lei iar în anul fiscal 2015 de B7 lei. În aceeași perioadă, societatea a înregistrat cheltuieli cu valoarea materialelor consumabile și cu mărfurile aferente lucrărilor efectuate în conturile de cheltuieli 6021-"Cheltuieli cu materialele auxiliare", 604-"Cheltuieli privind materialele nestocate" și 607-"Cheltuieli privind mărfurile". Valoare totală a acestora este de B8 lei, din care în perioada aprilie –decembrie 2014 suma de B9 lei iar în anul fiscal 2015 suma de B10 lei.

Totodată, organele de control au constatat că în perioada verificată stocul de materiale consumabile constând în materiale de construcții, se descarcă din gestiune lunar, în baza bonurilor de consum, soldul final lunar fiind zero. Referitor la bonurile de consum care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu materialele consumabile în evidența contabilă, echipa de control precizează că nu conțin elemente din care să rezulte lucrările sau obiectivele pentru care s-au utilizat materialele în cauză și nici data și semnătura gestionarului și a primitivului.

În vederea verificării obiectivelor unde s-au efectuate lucrări de construcții reparații și amenajare, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului contractele de prestări servicii încheiate cu beneficiarii serviciilor efectuate precum și situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În urma verificării contractelor de prestări servicii și a devizelor, puse la dispoziția organelor de control de către societate, s-a constatat că:

- nu pentru toate serviciile efectuate sunt încheiate contracte de prestări servicii și devize de lucrări;

- nu în toate cazurile devizele sunt semnate de beneficiari lucrărilor;

- există cazuri în care devizele de lucrări nu sunt în concordanță cu valoarea facturilor emise, acestea din urmă fiind la valori inferioare devizelor, ex. L SRL (cv. deviz 60.770 lei, cv.facturi 15.480 lei, an 2015), Cb 4x4 SRL (cv. deviz 138.800 lei, cv. facturi 133.200 lei, an 2015), CS SRL (cv.deviz 29.465 lei, cv. facturi 24.545 lei an 2015), N & Desing SRL (cv.deviz 9.634 lei, cv. facturi 8.375 lei an 2015).

Organele de control mai rețin că în perioada verificată (01.04.2014– 30.11.2017) societatea nu a evidențiat în contabilitate valoarea serviciilor în curs de execuție, în debitul

contului 332 „Servicii în curs de execuție” pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și că nu a prezentat documente s-au situații din care să rezulte valoarea lucrărilor și serviciilor neterminat, respectiv stadiul lucrărilor pe obiective sau pe beneficiari la sfârșitul perioadei sau la finele anilor fiscali și nici documente din care să rezulte lucrările sau beneficiarii pentru care s-au utilizat materialele consumabile înregistrate în contabilitate în contul de cheltuieli.

În baza documentelor contabile puse la dispoziția organelor de control, respectiv a facturilor fiscale emise și a devizelor de lucrări aferente facturilor în cauză, organele de control au stabilit pentru perioada aprilie 2014 –decembrie 2015, o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B22 lei, reprezentând lucrări evidențiate în devize dar nefacturate și materiale descărcate din gestiune care nu au corespondent în venituri, cu **TVA aferentă X11 lei**, iar pentru anul 2016, urmare a verificărilor efectuate s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B13 lei, cu **TVA aferentă în sumă de X9 lei**.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

*„art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.*

*art. 19 Reguli generale*

*(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, alin. (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.”*

*[...]*

*Normele metodologice de aplicare*

*“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.”*

*Normele metodologice de aplicare*

*“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.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, legiuitorul mai statuează că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul cheltuielile care sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“art. 6

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au*

*înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține că în perioada 01.04.2014-31.12.2015, care face obiectul verificărilor pe linie de impozit pe profit, societatea a desfășurat activități de prestări de servicii constând în lucrări de reparații, întreținere amenajare, demolări, curățări, finisaje, betonări, săpături, izolații etc., pentru care a înregistrat pe cheltuieli atât consum de materiale cât și manoperă. Referitor la aceste lucrări, organele de control sesizează următoarele:

- societatea nu a încheiat contracte de prestări servicii și devize de lucrări pentru toate serviciile efectuate;
- nu în toate cazurile devizele sunt semnate de beneficiari lucrărilor;
- există situații în care devizele de lucrări nu sunt în concordanță cu valoarea facturilor emise, acestea din urmă fiind la valori inferioare devizelor;
- societatea nu a evidențiat în contabilitate valoarea serviciilor în curs de execuție, în debitul contului 332 „Servicii în curs de execuție” pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”;
- societatea nu a prezentat organelor de control documente s-au situații din care să rezulte valoarea lucrărilor și serviciilor neterminate, respectiv stadiul lucrărilor pe obiective sau pe beneficiari la sfârșitul perioadei sau la finele anilor fiscali;
- stocul de materiale consumabile constând în materiale de construcții, se descarcă din gestiune lunar, în baza bonurilor de consum, soldul final lunar fiind zero;
- bonurile de consum nu conțin elemente din care să rezulte lucrările sau obiectivele pentru care s-au utilizat materialele în cauză și nici data și semnătura gestionarului și a primitorului iar societatea nu a prezentat la control alte documente din care să rezulte lucrările sau beneficiarii pentru care s-au utilizat materialele consumabile înregistrate în contabilitate în contul de cheltuieli.

Din analiza efectuată, organele de control au constatat că:

#### **a) Pentru perioada aprilie - decembrie 2014**

Veniturile facturate și înregistrate sunt în sumă de B6 lei;

Valoarea devizelor este de Y6 lei, din care: valoare materiale Y7 lei și valoare manoperă Y8 lei;

Valoarea cheltuielilor cu materiale înregistrate în contabilitate este de B9 lei;

Diferența de valoare între cheltuielile înregistrate și materialele din devize este de B11 lei (B9 -Y7 lei);

Diferența de valoare între devize și facturi este de Y9 lei (Y6 -B6 lei), reprezentând valoare nefacturată către Cb 4x4 SRL (c.v. deviz Y10 lei -Y11 lei facturați). Referitor la această sumă, cu prilejul formulării punctului de vedere, societatea a prezentat documente din care rezultă că s-au emis facturi la valoarea devizelor de lucrări.

Pentru această perioadă, în urma inspecției s-a constatat o diferență de cheltuieli materiale fără corespondent în venituri în valoare de **B11** lei, pentru care s-a stabilit TVA colectat suplimentar în sumă de **X7** lei.

#### **b) Pentru anul 2015**

Veniturile facturate și înregistrate sunt în sumă de B7 lei;

Valoarea devizelor este de Y12 lei, din care: valoare materiale Y13 lei și valoare manoperă Y14 lei;

Valoarea cheltuielilor materiale înregistrate în contabilitate este de B10 lei;

Diferența de valoare între devize și facturi este de **Y15** lei (Y12 -B7 lei);

Diferența de valoare între cheltuielile înregistrate și materialele din devize este de Y5 lei (B10-Y13- B14 materiale degradate cf. Notă explicativă- B3 lei materiale utilizate la sediul social)

Pentru anul 2015 a rezultat o diferență de venituri neînregistrate în sumă totală de B12 lei care se compune din :

-valoare nefacturată către L SRL Y1 lei (c.v. deviz -lei facturați), valoare nefacturată către Cb 4x4 SRL Y2 lei (c.v. deviz -lei facturați), valoare nefacturată către CS SRL Y3 lei (c.v. deviz -lei facturați), valoare nefacturată către N&Desing SRL Y4 lei (c.v. deviz - lei facturați).

Organele de control precizează că pentru lucrările efectuate în cursul anului 2015 pentru L SRL, în luna februarie 2018 societatea a emis factura nr. 184/28.02.2018, în valoare de Y1 lei, cu TVA aferentă de X12 lei (TVA neexigibilă deoarece nu a fost încasată).

Drept urmare valoare lucrărilor pentru care s-au prezentat devize de lucrări dar nu au fost întocmite facturi de livrare, pentru care la inspecție s-a calculat TVA colectată a fost de Y16 lei, TVA aferentă fiind în sumă de **X13 lei**.

-diferență cheltuieli materiale fără corespondent în venituri în valoare de **Y5 lei**, pentru care în timpul verificării s-a determinat TVA colectată suplimentar în sumă de **X14 lei**.

### **c) Pentru anul 2016**

În anul fiscal 2016 societatea a înregistrat cheltuieli cu materialele în conturile 6021, 604 în sumă de Y17 lei, din care valoarea materialelor degradate este în cuantum de B15 lei, rezultând cheltuieli cu materiale de 317.938 lei. În aceeași perioadă societatea a facturat materiale în sumă de Y18 lei, rezultând o diferență de materiale nefacturate în sumă de Y19 lei.

Din această sumă, organele de control au constatat la analiza documentelor anexate de contribuabil la punctul de vedere, că pentru Y20 lei, din care valoare materiale de Y21 lei și manoperă de Y22 lei, au fost întocmite devize de lucrări și s-au emis facturi în valoare totală de Y23 lei, plus TVA (TVA neexigibilă deoarece nu a fost încasată), în luna martie 2017.

Drept urmare valoarea materialelor pentru care nu s-au prezentat situații de lucrări sau facturi de livrare, pentru care la inspecție s-a calculat TVA colectată a fost de B13 lei, TVA aferentă fiind în sumă de **X9 lei**.

Astfel, referitor la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit stabilită de către organele de control prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/22.03.2018, în sumă de **B22 lei** (B11+Y15+Y5 lei) se reține că reprezintă lucrări nefacturate pentru care nu au fost înregistrate venituri din prestarea de servicii sau din lucrări în curs de execuție (Y15 lei) și materiale date în consum care nu au corespondent în venituri (Y24 lei), pentru perioada 01.04.2014-31.12.2015. Totodată, se reține că TVA în sumă de **X10 lei** (X7+ X13+ X14+ X9 lei) reprezintă taxa colectată pentru lucrări nefacturate până la data finalizării inspecției (Y16 lei) și pentru materiale date în consum care nu au corespondent în venituri (Y25 lei), pentru perioada 01.04.2014-30.11.2017.

În cauză, referitor la obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor în anul fiscal în care au fost realizate, sunt incidente și prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, în vigoare până la 31.12.2014, care la pct. 256 (1) stabilește că în veniturile din exploatare sunt incluse și:

*b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;*

iar la alin. 2 și 3 precizează:

*(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.*

*(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).*

Totodată la punctul 52 din același Ordin este prevăzut că:

*52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.*

*(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

Conform acestor prevederi, costul de producție sau de prelucrare a stocurilor, precum și costul de producție a imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume:

materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. De asemenea, în categoria veniturilor intră și costurile serviciilor și producției în curs de execuție, această reglementare fiind introdusă pentru a echilibra cheltuielile înregistrate într-un an fiscal aferente unor lucrări în curs de execuție, neterminate, cu veniturile, astfel încât să nu fie afectat rezultatul anului în curs și reprezentă de fapt o corecție a cheltuielilor de producție (venitul este egal cu cheltuielile, rezultatul fiind 0).

Aceste prevederi au fost preluate în Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, valabil începând cu 01.01.2015, conform căruia:

pct. 446. – „ (1) *Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

(2) *Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*

(3) *În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.*

(4) *Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".*”

Cu ajutorul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei. Contul 332 "Servicii în curs de execuție" este un cont de activ. În debitul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează: valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712). În creditul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează: scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712). Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

De asemenea, în actul normativ menționat mai sus este prevăzut la pct. 435. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

*b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate.*

Astfel, în baza prevederilor legale mai sus citate, organul de soluționare reține că societatea, prin natura activităților desfășurate avea obligația de a ține evidența lucrărilor în curs de execuție neterminate la sfârșitul perioadei de raportare, dar că nu a evidențiat în documentele financiar- contabile înregistrări în conturile 332, sau 712, deși așa cum susține în punctul de vedere au existat situații în care lucrările nu au fost finalizate în anul în care au fost înregistrate cheltuielile „în anul 2016 nu au fost finalizate în întregime lucrările din cauza timpului și a vremii”.

Totodată se constată că deși petenta a dat în consum stocul de materiale consumabile constând în materiale de construcții, lunar, în baza bonurilor de consum, soldul final lunar fiind zero, acesta nu a înregistrat în contrapartidă și venituri din vânzarea materialelor/ nu a facturat servicii în care să fi fost încorporate aceste materiale. Astfel, referitor la materialele în sumă totală de Y24 lei (B11 lei în 2014 și Y5 lei în 2015) se reține că nu au fost prezentate facturi de vânzare și nici devize de lucrări în care să fi fost încorporate, descărcarea din gestiune fiind efectuată doar în baza Bonurilor de consum în care nu sunt înscrise informații privind obiectivul la care ar fi fost utilizate.

Referitor la modul în care se desfășoară o colaborare în baza unei cereri de deviz, prezentată de contestatara cu titlul de exemplu în contestație, respectiv:

- la începutul anului clientul comunică faptul că dorește să facă o serie de lucrări de construcții în cursul anului 2014, și solicită un deviz cu privire la lucrările pe care dorește să le efectueze, respectiv cu privire la materialele ce trebuiesc furnizate;



- Societatea întocmește un deviz în care sunt menționate manopera și materialele necesare pentru lucrările pe care clientul a comunicat că dorește să le efectueze în anul 2014, deviz ce are o valoare totală de 50.000 lei (35.000 lei contravaloarea materialelor și 15.000 lei contravaloarea manoperei);
- din diverse motive, după momentul în care societatea i-a trimis devizul în cuantum de 50.000 lei, clientul renunță la efectuarea tuturor lucrărilor solicitate inițial sau comunică faptul că dorește să le realizeze într-o perioadă de 2 sau mai mulți ani, astfel că sunt executate și livrate doar o parte din aceste lucrări/materiale, situație în care suma de 50.000 lei menționată în devizul inițial nu mai este valabilă;
- sau, după momentul în care societatea i-a fost trimis devizul total, în cuantum de 50.000 lei, clientul comunică faptul că dorește să-i fie livrate doar materiale necesare, întrucât își execută lucrările în regie proprie, situație în care suma de 50.000 lei menționată în devizul inițial nu mai este valabilă;
- după ce societatea finalizează și/sau livrează bunurile, clientul solicită un discount, iar furnizorul, având în vedere relațiile de colaborare cu clientul, le acceptă.

organul de soluționare reține că aceste situații nu sunt susținute cu documente, respectiv că nu justifică cheltuielile cu consumul de materiale care nu au corespondent în venituri.

Astfel, referitor la susținerea că la solicitarea clienților societatea întocmește deviz în care sunt menționate manopera și materialele necesare pentru lucrările pe care clientul a comunicat că dorește să le efectueze, se constată că devizele prezentate de societate nu au caracter de ofertă ci sunt întocmite mai multe devize pentru același obiectiv de investiții, în devizele care conțin lucrări/materiale pentru care s-a întocmit deja factură, fiind precizat „fact”/clientul/anul în care s-a întocmit factura iar în devizele pentru care nu s-a întocmit factura fiind menționat doar denumirea beneficiarului și „Deviz”. Se reține deci că devizele prezentate de petentă conțin lucrările efectiv efectuate/materialele date în consum pentru fiecare beneficiar și nu o ipotetică valoare a lucrărilor pe care clientul dorește să le efectueze.

De exemplu, aferent lucrărilor efectuate în anul 2015 la obiectivul de investiție „Casă familiară” pentru beneficiarul SC L SRL (obiectiv la care au fost efectuate lucrări și în anul 2014, valoare facturată în acest an fiind de 48.439 lei) la dosar sunt anexate 2 Devize generale, în valoare totală de 60.770 lei din care:

- Devizul general în valoare de 15.480 lei cu TVA 3.715 lei pe care este menționat „fact. L 2015”, valoare care a fost înscrisă în facturile 102/04.01.2015 și 108/06.03.2015;
- Devizul general în valoare de Y1 lei cu TVA X12 lei pe care este menționat „L deviz”, valoare care nu a fost facturată beneficiarului, și în care sunt evidențiate articole diferite de cele din devizul anterior prezentat și față de cele înscrise în devizul întocmit pentru anul 2014, astfel că nu poate reprezenta devizul general al lucrării.

În ceea ce privește susținerea petentei că ar fi acordat discounturi clienților săi, aceasta nu este susținută cu documente în condițiile în care pe devize nu sunt evidențiate sume cu titlul de discount, acestea nefiind evidențiate nici în facturi.

**În drept**, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (1) și (4) lit. a) și b) și ale art. 137 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință, conform cărora:

**art. 128 Livrarea de bunuri**

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

(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. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

Potrivit acestor prevederi legale, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată 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 sau 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.

Cu alte cuvinte, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor mobile achiziționate sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial, utilizarea acestora în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată sau punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit a acestor bunuri, reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată, baza impozabilă a TVA fiind prețul de cumpărare al bunurilor respective.

În contestația formulată petenta mai susține că deoarece aplică sistemul TVA la încasare, pentru taxa aferentă materialelor de construcții și serviciilor nefacturate nu a intervenit exigibilitatea deoarece nu a fost încasată astfel că nu datorează suma stabilită de către organele de control suplimentar de plată.

Referitor la aceasta susținere a petetei se reține că, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) și (2), art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și (4), art. 134<sup>2</sup> alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

art.134<sup>1</sup>- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

[...]

(4) Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrace bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.

art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

[...]

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar în cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare la data încasării.

În speță se reține că în perioada 01.04.2014-30.11.2017 petenta a descărcat din gestiune materiale de construcții în sumă de Y25 lei, pe bază de bon consum, dar nu a prezentat devize de lucrări sau facturi de vânzare din care să rezulte obiectivele la care au fost utilizate și că au fost utilizate în cadrul activității generatoare de venituri taxabile desfășurată de societate. De asemenea, organele de control au constatat că, în aceeași perioadă societatea nu a întocmit facturi pentru valoarea totală a lucrărilor înscrise în devizele de lucrări (baza impozabilă Y16 lei).

În aceste condiții, având în vedere dispozițiile art. 128 alin. (4) lit. a) și b) din Legea 571/2003, conform cărora 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 sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit **este asimilată livrării de bunuri efectuate cu plată**, contrar susținerilor petentei, chiar și în situația în care societatea aplică sistemul TVA la încasare, se constată că a intervenit exigibilitatea taxei, astfel că în mod legal organele de control au colectat TVA în sumă totală de **X10 lei**.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

#### 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de B22 lei, cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2015 și TVA suplimentară în sumă de X10 lei.

### **III.5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/23.03.2018 emisă de A.J.F.P. C**

***Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu face parte dintre actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.***

**În fapt**, urmare a deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.03.2018, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.03.2018, Decizia privind modificarea bazei de impunere F-X/22.03.2018, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/23.03.2018 prin care s-a dispus:

- *„verificarea declarației 394 depuse și rectificarea datelor eronate pentru anul 2004”;*
- *„calcularea, declararea și achitarea impozitului pe venit microîntreprindere aferent anului 2016”.*

Împotriva acestor acte, societatea a formulat contestația analizată în prezenta decizie.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*Art. 272 Organul competent*

***(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.***

***(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:***

- a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

coroborat cu pct. 5.1 și pct. 5.3 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, în cuantum de până la 1 milion lei, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 98 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sunt asimilate deciziilor de impunere:

“ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile\*) privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;
- b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- c) deciziile\*\*) referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Prin urmare se constată că D.G.R.F.P. Brașov nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/23.03.2018, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice C, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Astfel, în baza prevederilor art. 272 alin. (6) din Legea 27/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **pentru acest capăt de cerere, contestația va fi trimisă spre competență soluționare organului fiscal emitent al actului atacat.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 272 alin. (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.03.2018, emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă totală de **X lei**.

**2) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018, emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la **diminuarea pierderii fiscale cu suma de B19 lei**.

**3) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/22.03.2018 , emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la **diminuarea pierderii fiscale cu suma de B16 lei.**

**4) Transmitea spre competență soluționare,** către A.J.F.P. C-Activitatea de inspecție fiscală, a contestației pentru capătul de cerere privind anularea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/23.03.2018.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul C în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.