



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 3667/30.07.2019
privind modul de soluționare a contestației formulată de Societatea **XSRL**
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală cu adresa nr. HDG-AIF ..., asupra contestației formulate de Societatea **XSRL** cu sediul în localitatea jud.Hunedoara, CUI ... J20/..., reprezentată legal prin dl. ... în calitate de administrator, împotriva :

1.Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ... privind suma totală de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar: ... lei
- TVA suplimentară: ... lei.

2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ...

3.Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... în sumă totală de ... lei.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ... și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ... fost depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data comunicării actelor contestate, respectiv 08.02.2019, potrivit copiei după confirmarea de primire, atașată la dosarul contestației, fiind înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.HDG_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR

Referitor la capătul de cerere din contestație privind obligațiile fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, calculate asupra obligațiilor fiscale principale de natura impozitului pe

profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD ..., în cadrul procedurii orale de susținere a contestației din data de 09.05.2019, solicitată de petentă în conformitate cu preved.art. 276 alin (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, petenta completează contestația prin depunerea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... în sumă totală ... lei emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg, în calitate de organ fiscal de administrare și comunicată petentei la data de 17.04.2019.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*
(...)

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare,”* coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD nr.F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

Referitor la solicitarea petentei privind admiterea contestației formulată împotriva Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală-anexă la Decizia de impunere nr.F-HD ...

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, au efectuat o inspecție fiscală la Societatea XSRL SRL, determinând suplimentar suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei și TVA suplimentară de ... lei, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr. F-HD

La această Decizie de impunere a fost anexată “*Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală*”, în care au fost înscrise termenele de scadență pentru obligațiile fiscale principale, respectiv TVA în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, determinate suplimentar pentru perioada supusă controlului.

Prin art.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", prevăzut în anexa nr. 4 la Ordin, formular care la pct.6 prevede:

“ 6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal... sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate. „

Potrivit prevederilor art.46 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Raportat la prevederile legale anterior citate, se reține că documentul intitulat “Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală” NU întrunește condițiile pentru a fi considerat un act administrativ fiscal, ci reprezintă o **anexă** a deciziei de impunere, **în care sunt stabilite**, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, în vederea calculării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii.**

Conform dispozițiilor art.93 și 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 269 Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Pe cale de consecință, documentul intitulat “Situția privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală” constituie o anexă a titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg, concretizat ca o consecință a reflectării scadențelor din Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ...

I. Prin contestație, petenta contestă următoarele:

- a) Baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă impozitului pe profit, pentru suma de ... lei;
- b) Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei ;
- c) Baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă TVA, pentru suma de ... lei ;
- d) Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei

Sub aspect procedural

1. Se invoca excepția prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale, respectiv impozit pe profit, aferent exercitiului financiar al anului 2012,

avand in vedere dispozitiile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căror:

«(1)Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga.

(2)Cauzele de intrerupere sau suspendare a termenului de prescriptie se supun legii in vigoare la data la care acestea au intervenit. »

Potrivit dispozitiilor legale sus invocate petenta susține că prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili creante fiscale nascute in anul 2012 este guvernata de prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform căruia:

« (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art.23 , daca legea nu dispune altfel. »

Art.23 din OG nr. 92/2003, la care face trimitere art.91, reglementeaza nasterea creantelor si obligatiilor fiscale, dispunand ca :

« (1) Daca legea nu prevede altfel , dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata. »

Din interpretarea coroborata a acestor dispozitii legale rezulta cu claritate faptul ca dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata trebuie exercitat intr-un termen de prescriptie de 5 ani , care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, adica anul urmator celui in care s-a constituit baza de impunere generatoare a creantei fiscale.

Fata de cele prezentate, petenta arata urmatoarele:

- Creanta fiscala reprezentand impozit pe profit aferent exercitiului financiar s-a nascut in anul 2012;
- Data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie este 01.01.2013;
- Termenul de prescriptie s-a implinit la data de 01.01.2018.

Momentul constituirii bazei de impunere nu este acelasi cu cel al depunerii declaratiei de impunere la organul fiscal, intrucat baza impozabila se constituie in momentul in care are loc o operatiune generatoare de venituri impozabile.

Avand in vedere argumentele si motivatiile prezentate, se consideră că obligatia fiscala principala in suma de ... lei, reprezentand impozit pe profit si ... lei reprezentand TVA, aferente perioadei impozabile 2012, nu

sunt datorate, intrucat la data de 01.01.2018 s-a implinit termenul de prescriptie, iar inspectie fiscala, efectuata in baza avizului nr.F-HD ..., a inceput la data de 06.12.2018.

2. Petenta invocă prevederile art. 5, 6, 7, 13 , 55, 72, 73 și 118 din Codul de procedura fiscală, referitoare la regulile de interpretare a legislației, rolul activ al organelor fiscale, mijloacele de probă, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petentă s.a

Pe fondul cauzei

Cu privire la impozitul pe profit

1. Organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că pe timpul inspecției fiscale nu i-au fost solicitate clarificări cu privire la deducerea integrală a cheltuielilor menționate anterior, ori societatea a folosit 4 din mijloacele de transport ce au făcut obiectul contractelor de leasing, exclusiv în scopul realizării obiectului de activitate a SC XSRL, fiind emise în acest sens mai multe decizii de utilizare a unor autoturisme.

SC XSRL justifica indeplinirea pe deplin a exigentelor legale respectiv a dreptului de deducere a cheltuielilor cu primele de asigurare, cheltuielile privind dobanzile , cheltuielile cu serviciile prestate de terti, intrucat sunt intocmite foi de parcurs, iar organele de inspectie fiscala nu au dovedit in niciun fel ca autoturismele respective nu ar fi fost utilizate exclusiv in interesul societatii.

Societatea are un numar mediu de salariati de 30 , iar in perioada de primavara- toamna numarul acestora ajunge la cca.50 salariati.

Mai mult decat atat, SC XSRL are un numar de 4 pensiuni situate in localitati diferite , fapt ce impune deplasarea zilnica la acestea pentru aprovizionarea cu alimente, diverse materiale consumabile, preluare-predare lenjerie, prosoape, etc. Deosebit de aceasta, in unele cazuri, pentru unii turisti cazati la pensiunile societății, a fost asigurata deplasarea la manastirea

2. Organele de inspecție fiscală, au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.3 din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că, societatea înregistrează în contul contabil 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de ... lei reprezentând reparații la autoturismele marca Mercedes și BMW .

Petenta precizează că autoturismele în cauză au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că societatea deține în patrimoniu și alte mijloace de transport respectiv autoutilitară N2 Iveco, autoutilitară NI Iveco, cu număr de înmatriculare , autoutilitară furgon Iveco, autoutilitară NI suprastructură deschisă Iveco, astfel că, la stabilirea așa ziselor cheltuieli deductibile limitat nu au fost avute în vedere, că parte din acestea au fost efectuate în legătură cu autoturismele menționate mai sus.

3. Organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.19 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare motivat de faptul că în bilanțul de verificare a societății există conturi contabile analitice cu nr. 6022.N "Combustibil nedeductibil" și 635.1 "Neductibil eroare".

Petenta consideră că a dedus aceste cheltuieli, motivat de faptul că sunt efectuate în scopul obținerii de profit, iar organele de inspecție fiscală nu verifică ce reprezintă suma/sumele înregistrate în evidența contabilă în contul 635.1, ci doar în baza unei denumiri a contului contabil, au considerat că suma este impozabilă din punct de vedere fiscal.

4. Organele de inspecție fiscală, au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ...81 lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.28 alin.(3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta susține că are încheiate următoarele contracte:

- Contract de închiriere nr.... încheiat între A SRL Hațeg în calitate de proprietar și XSRL, ce are ca obiect închirierea spațiului situat în jud.Hunedoara () .

- Contract de închiriere încheiat între B SRL , în calitate de proprietar, și XSRL, ce are ca obiect închirierea, pe durată nedeterminată, a imobilului situat în ..., jud.Hunedoara (). Tot la data de 03.12.2013, prin act adițional la contract, părțile au stabilit de comun acord ca durata contractului de închiriere să fie pe o perioadă de 5 ani.

La data de 03.12.2018, părțile, prin act adițional la contractul de închiriere din 03.12.2013, au stabilit prelungirea duratei până la data de 02.12.2019.

Conform clauzelor contractuale, chiriașul se obliga: "să execute la timp și în bune condiții pe cheltuiala sa toate lucrările de întreținere, reparații, investiții și modernizări".

Pe perioada închirierii acestuia, societatea a achiziționat materiale de construcții/servicii, care au fost utilizate pentru reparații curente, fiind înregistrate în contabilitate în conturile contabile 6028 "Cheltuieli materialele consumabile" și/sau 628, "Alte cheltuieli servicii executate terți", iar investițiile au fost înregistrate în contul contabil 231 "Imobilizări în curs".

Organele de inspecție fiscală, eronat au asimilat toate cheltuielile înregistrate de societatea ca fiind de natura investițiilor, întrucât lucrările executate de petentă în baza celor două contracte de închiriere se încadrează în prevederile pct.III, alin.2 din anexa la HG nr.2139/2004, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, potrivit cărora *"investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.*

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20%. Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații. "

Petenta arată că, chiar și în condițiile în care aceste cheltuieli ar fi fost încadrate, în totalitate, în categoria lucrărilor de modernizare și înregistrate în grupa mijloacelor fixe, având în vedere faptul că acestea au fost efectuate la un imobil închiriat, în conformitate cu prevederile art.24 alin(II) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.28 alin.(12) lit.c din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea se calculează pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Se invocă pct.I alin.2 din HG nr.2139/2004 potrivit căruia durată normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor

fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

Faptul că, au fost încheiate acte adiționale "succesive" nu reprezintă temei legal pentru asimilarea cheltuielilor cu reparațiile ca fiind cheltuieli cu investițiile.

O altă critică adusă de petentă o reprezintă faptul că, în vederea calculării amortizării pe durata normală de utilizare, organele de inspecție fiscală stabilesc o perioadă a amortizării cuprinsă între 24 -35 ani, fără a motiva cum au determinat durata de utilizare economică a imobilelor.

Deosebit de aceasta, faptul că organele de inspecție fiscală au luat în considerare perioada inițială a contractului, contravine dispozițiilor legale întrucât perioada inițială a fost «nedeterminată», și nu nelimitată, astfel că toate cheltuielile efectuate în fiecare exercițiu financiar erau integral deductibile la calculul impozitului pe profit.

Petenta face trimitere la prevederile pct. 70 indice 2 alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției, precizând faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de opțiunea contribuabilului.

În ceea ce privește investițiile în curs efectuate la pensiunea... și la restaurantul din incinta pensiunii, se arată că acestea au fost efectuate având în vedere contractele și actele adiționale încheiate între părți, și reflecta tocmai transferul dreptului de proprietate a acestora către proprietarul bunului, cât și raportat la faptul că acesta a fost închiriat pe perioada nedeterminată.

În același timp, petenta apreciază că amortizarea calculată în timpul inspecției fiscale contravine dispozițiilor legale indicate mai sus, întrucât organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că durata contractului de închiriere (și a actelor adiționale la acesta) a fost pe perioada nedeterminată.

5. Organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.28 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta subliniază că , potrivit art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

" (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile..."

iar constatările organelor de inspectie fiscală, conform cărora "cheltuielile înregistrate de societate nu sunt aferente realizării de venituri impozabile" sunt contrare textului de lege invocat de acestea și prezentat anterior.

Se arată că, la art.25 alin.(4) din Legea nr.227/20 15 privind Codul fiscal, sunt prevazute în mod expres și precis determinat, cheltuielile ce nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar potrivit dispozitiilor art.25 alin. (1) din același act normativ, rezultă cu claritate că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Cu privire la stabilirea unei baze impozabile suplimentare de ... lei pentru obligatie fiscală principală- taxa pe valoarea adăugată de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.145¹ alin.(I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.298 alin.I din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal motivat de faptul că societatea avea drept de deducere limitat la 50% a TVA aferenta contractelor de leasing financiar nr..../2012 și nr..../2012, cat si a cheltuielilor reprezentând reparatii si piese auto aferente bunurilor mobile ce au facut obiectul contractelor de leasing.

Petenta reia argumentația prezentată la capitolul privind impozitul pe profit, referitoare la existența unor decizii emise de conducerea societății referitoare la modul de utilizare a autovehiculelor, precizând că justifica indeplinirea exigentelor legale incidente in materie, respectiva dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei autoturismelor respective, intrucat acestea au fost utilizate exclusiv in interesul societatii, fiind intocmite foi de parcurs.

Se mai arată și faptul că , în situația în care ar fi fost aplicabilă limitarea de 50%, stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectua după aplicarea limitarii aferente taxei pe valoarea adaugata, acesta devenind o cheltuială deductibilă fiscal, din punct de vedere al impozitului pe profit.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii

Având în vedere motivațiile și argumentele prezentate, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", societatea petentă

consideră că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii, precizând ca până la data prezentei contestații nu i-au fost comunicate deciziile privind obligațiile fiscale accesorii.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației împotriva:

-Deciziei de impunere nr. F-HD ...

-Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală -anexă la Deciziei de impunere nr. F-HD ... , precum și susținerea orală a contestației, potrivit dispoz.art.276 alin.(5) Cod procedură fiscală.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara– Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1.Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusă controlului:01.01.2012-31.12.2017

Data începerii inspecției fiscale înscrisă în Registrul Unic de Control : 23/06.12.2018

a) În perioada 2013-2016 societatea înregistrează în conturile de cheltuieli, respectiv 613 “cheltuieli cu primele de asigurare”, 666 “cheltuieli privind dobânzile”, 628 “cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei aferente derulării contractelor de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes CLS.

Se constată nerespectarea art.21 alin.(4), lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 , alin 3, lit. I din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Consecința fiscală este majorarea bazei de impunere privind impozitul pe profit aferentă perioadei 2013- 2016 cu suma de ... lei (... lei x 50%).

b) S-a constatat că în perioada 2012-2017 societatea înregistrează în contul 611 „ cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de ... lei reprezentând reparații la autoturismele marca Mercedes și BMW.

Se constată nerespectarea art.21 alin.(4), lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 , alin 3, lit. I din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Consecința fiscală este majorarea bazei de impunere privind impozitul pe profit aferentă perioadei 2012- 2017 cu suma de ... lei (... lei x 50%).

c)Conform balanțelor de verificare, în perioada 2012-2016, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de ...

lei, pe contul 6022.N” Combustibili nedeductibil” și pe contul 635.1” Nedeductibile eroare”.

Societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit de aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care, baza impozabila aferenta perioadelor fiscale mai sus mentionate s-a majorat cu sumele corespunzatoare enumerate anterior.

d) Urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila a lunii decembrie 2013 urmatoarele articole contabile, cu specificatia „acid acetic (otet)”:

411= 371 ...lei

411= 4428 ... lei si concomitent :4428 =4427 cu suma de ...

lei.

Intrucat pana la finele exercitiului financiar al anului 2013 societatea nu a inregistrat pe venituri suma de ... lei, care a avut ca influenta fiscala diminuarea profitului impozabil, au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care, in timpul inspectiei fiscale baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorata pentru anul 2013 cu suma de ... lei, reprezentând diferența dintre suma de ... lei reprezentand venit aferent facturii nr ... emisa de societate și suma de ... lei reprezentand costul marfii aferent marfii vandute (cu factura mai sus mentionata).

e) In luna decembrie 2016 societatea a inregistrat pe cheltuieli suma de ... lei, efectuand articolul contabil 6028= 409, cu explicatia „ Reglare plata”. In timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat niciun document justificativ in sustinerea inregistrarii efectuate, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea Contabilitatii nr.82/1991, fiind astfel majorată cu suma de ... lei , baza de impunere privind impozitul pe profit aferenta anului 2016.

f) Din verificarea documentelor puse la dispozitie, se constata ca pentru desfasurarea activitatii, societatea a incheiat urmatoarele contracte :

- Contract de comodat /.../2014 incheiat intre SC B SRL in calitate de comodant si SC XSRL in calitate de comodatari, avand ca obiect folosirea exclusiva a spatiului situat in Hateg... La cap. V din contract, se stipuleaza urmatoarele: „Comodatarul sa execute la timp si in bune conditii pe cheltuiela sa toate lucrarile de intretinere, reparatii, investitii si modernizari”. Imobilul pentru care se cedeaza dreptul de folosinta reprezinta Pensiunea ...

- Contract de inchiriere.../2013 incheiat intre SC B SRL Hateg in calitate de proprietar si SC XSRL in calitate de chirias , avand ca obiect

inchirierea imobilului situat in loc. Sarmizegetusa, ... jud. Hunedoara. Contractul are durata nedeterminata incepand cu data de 03.12.2013, iar pretul inchirierii este de ... Prin Act aditional incheiat in 29.12.2017 se modifica pretul la La cap. VI din contract se stipuleaza urmatoarele: „chiriasul sa execute la timp si in bune conditii pe cheltuiala sa toate lucrarile de intretinere, reparatii, investitii si modernizari”. Imobilul la care se face referire reprezinta Pensiunea ... din localitatea

In perioada 2012-2016 societatea efectueaza investitii la punctele de desfasurare a activitatii, respectiv la imobilele pentru care au fost incheiate contractele mai sus mentionate. Aceste investitii au fost inregistrate atat in contul 231 „imobilizari corporale in curs”, cat si in conturile de cheltuieli, respectiv 6028 „cheltuieli privind alte materiale”, 628” Cheltuieli cu serviciile executate de terti” etc..

Odata cu prezentarea punctului de vedere, societatea a prezentat ulterior transmiterii Proiectului raportului de inspectie fiscala alte contracte de inchiriere insotite de acte aditionale prin care se modifica durata contractelor (durata 5 ani), astfel:

- Contract de inchiriere nr.../.2011 incheiat intre SC A SRL (in calitate de Proprietar) si SC XSRL(in calitate de Beneficiar). Obiectul contractului il reprezinta spatiul situat in Hateg, ..., iar durata contractului este pe perioada nedeterminata, incepand cu data de 14.07.2011 ; chiria lunara este de Au mai fost prezentate actul Aditonal la Contractul de inchiriere nr...., potrivit caruia : « durata contractului de inchiriere sa fie pe o perioada de 5 ani, incepand cu data de 02.12.2013-30.11.2018, iar chiria va fi de ... si actul aditional la Contractul de inchiriere nr...., potrivit caruia : « prelungirea duratei contractului de inchiriere pe o perioada de 1 an, incepand cu data de 01.12.2018-30.11.2019.”

- Contract de inchiriere .../.2013 incheiat intre SC B SRL (in calitate de Proprietar) si SC XSRL(in calitate de Chirias). Obiectul contractului il reprezinta imobil situat in Sarmizegetusa, ... iar durata contractului este pe perioada nedeterminata, incepand cu data de 03.12.2013, chiria lunara este de Au mai fost prezentate actul aditional la Contractul de inchiriere /../.2013, potrivit caruia : « durata contractului de inchiriere sa fie pe o perioada de 5 ani, incepand cu data de 03.12.2013-03.12.2018 (valoarea chiriei fiind neschimbata)” si actul aditional la Contractul de inchiriere ../.2013, potrivit caruia : « prelungirea duratei contractului de inchiriere pe o perioada de 1 an, incepand cu data de 03.12.2018-02.12.2019 (valoarea chiriei fiind neschimbata).”

Conform documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au luat in considerare data intrarii in proprietate a imobilelor, astfel :

- pentru spatiul situat in Hateg, ...- data intrarii in proprietate este luna noiembrie 2007, conform extraselor de carte funciara prezentate o data cu depunerea Punctului de vedere;
- pentru imobilul situat in Sarmizegetusa, ...- data dobandirii prin construire este anul 2000, conform Contractului de Donatie Imobiliara incheiat intre Y si Z- in calitate de donatori si SC B SRL - in calitate de donatara.

Avand in vedere faptul ca initial contractele au fost incheiate pe perioada nedeterminata, iar ulterior societatea modifica durata contractelor, prin incheierea succesiva de acte aditionale si tinand cont de data intrarii in proprietate/data dobandirii imobilelor mai sus mentionate, s-a procedat la recalcularea amortizarii investitiilor, in conformitate cu prevederile pct.70.2 din HG nr.44/2004-pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.26 lit.a) din HG nr.1/2016- pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Avand in vedere situatia de fapt mai sus mentionata si prevederile legale invocate, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2012 cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile de natura investitiilor in valoare de ... lei si cheltuieli deductibile cu amortizarea in valoare de ... lei;
- pentru anul 2013 cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile de natura investitiilor in valoare de ... lei si cheltuieli deductibile cu amortizarea in valoare de ... lei;
- pentru anul 2014 cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile de natura investitiilor in valoare de ... lei si cheltuieli deductibile cu amortizarea in valoare de ... lei (lei);
- pentru anul 2015 cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile de natura investitiilor in valoare de ... lei si cheltuieli deductibile cu amortizarea in valoare de ... lei (lei);
- pentru anul 2016 cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile de natura investitiilor in valoare de ... lei si cheltuieli deductibile cu amortizarea in valoare de ... lei (lei);

g) In luna iunie 2016 societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de ... lei, efectuand urmatoarele articole contabile:

6588 "Alte chelt. de expl." = 231.0 "Imobilizari Pensiunea ... cu suma de ... lei

6588 "Alte chelt. de expl." = 231.2 "Imobilizari Restaurant ... cu suma de ... lei, reprezentând valoarea investitiilor efectuate la imobilul cu

destinatia „Pensiunea ...” si la restaurantul din incinta pensiunii, care face obiectul Contractului de inchiriere../.2013 incheiat cu SC B SRL Hateg .

Investitiile efectuate la imobilul cu destinatia „Pensiunea ...” si la restaurantul din incinta pensiunii nu au fost cedate proprietarului, asa incat, prin operatiunile efectuate in conditiile mai sus prezentate, societatea nu a respectat prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale și situatiile financiare anuale consolidate Pct.239(2), Pct.240(5) și Pct. 242(1) , precum și prevederile pct.30 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea realizeaza venituri din cazari si alimentatie publica la locatia mai sus specificata.

Tinand cont de faptul ca valoarea totala a investitiilor inregistrata in balanta de verificare este de ... lei (in contul 231.0 de ... lei si in contul 231.2 de ... lei), potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, amortizarea anuala aferenta este in valoare de ... lei.

Astfel, in timpul inspectiei fiscale a fost influentata baza de impunere privind impozitul pe profit , astfel:

- prin majorarea acesteia cu cheltuielile inregistrate de societate in valoare de ... lei ;
- prin diminuarea acesteia cu cheltuielile de amortizare- calculate in timpul inspectiei fiscale- in valoare totala de ... lei .

Avand in vedere situatia de fapt mai sus mentionata si prevederile legale invocate, pentru anul 2016, baza de impunere privind impozitul pe profit va fi majorata cu suma de ... lei, reprezentand diferenta dintre cheltuielile nedeductibile in valoare de ... lei (inregistrate de societate) si cheltuieli deductibile cu amortizarea investitiilor (din contul 231.0 si 231.2) in valoare de ... lei.

h) In luna iunie 2017 societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de ... lei, efectuand articolul contabil: 6811 “Chelt. cu amortizarea.” = 231.1 “Imobilizari Raul Mare” in conditiile în care , in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea nu a realizat venituri la imobilul de la Raul Mare.

Potrivit prevederilor art.28 alin.(2) si art.19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal , intrucat cheltuielile inregistrate de societate nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, cu suma de ... lei se va majora baza de impunere privind impozitul pe profit aferenta anului 2017.

In recapitulatie, pentru perioada supusa inspectiei fiscale a fost calculat suplimentar impozit pe profit in valoare totala de ... lei, rezultat ca urmare a :

- majorarii bazei de impunere privind impozitul pe profit urmare inspectiei fiscale, cu cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare de ... lei, pentru care impozitul pe profit aferent este de ... lei;
- diferentei de impozit pe profit in valoare de ... lei, rezultata din impozitul pe profit in valoare de ... lei aferent bazei de impunere calculata de societate (de ... lei) si impozitul pe profit declarat de societate in valoare de ... lei.

2. Cu privire la TVA

Perioada supusă controlului: 01.01.2013-31.08.2018

a) In luna octombrie 2014 societatea achizitioneaza cu factura emisa de ..., cod valid de TVA LT ...autoturism Mercedes in valoare de ... lei si deduce TVA in suma de ... lei.

Potrivit art. 145¹, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:” Limitări speciale ale dreptului de deducere”, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Astfel, pentru suma de ... lei (... lei x 50%) societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA.

b) In timpul controlului s-a constatat ca in perioada 2012- 31.08.2018 societatea deduce TVA in suma totala de ... lei, reprezentand reparatii si piese auto pentru autoturismele Mercedes si BMW .

Situatia privind achizitiile de piese si reparatii auto este redata in anexa nr.3 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Potrivit art. 145¹, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ale art. 298, alin (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal :” Limitări speciale ale dreptului de deducere”, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Urmare a celor mai sus mentionate pentru suma de ... lei(... lei x 50%) societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA.

c) Din verificarea documentelor puse la dispozitie, s-a constatat ca in perioada 2013-2016 societatea deduce TVA aferenta cheltuielilor cu primele de asigurare, cheltuielilor cu dobanzile si cheltuielilor cu serviciile prestate de terti in suma de ... lei aferente derularii contractelor de leasing incheiate de societate pentru achizitionarea autoturismului Mercedes CLS.

Potrivit art. 145¹, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ale art. 298, alin (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal :” Limitări speciale ale dreptului de deducere”, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Urmare a celor mai sus mentionate pentru suma de ... lei (... lei x 50%) societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA.

d) Din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea deduce in luna ianuarie 2015 TVA in valoare de ... lei inscrisa in factura proforma nr. ... emisa de SC ... SRL , fiind inscrisa in Registrul jurnal al lunii ianuarie 2015 la pozitiile nr.

Au fost incalcate prevederile art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, motiv pentru care societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei .

In concluzie, pentru intreaga perioada supusa verificarii a fost stabilita a TVA suplimentara in valoare totala de ... lei.

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

Societatea **XSRL** are sediul în localitatea Sarmizegetusa, ... jud.Hunedoara, CUI ..., J20/..., reprezentată legal prin dl. ... în calitate de administrator.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-HD ... , organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei, aferent perioadei 2012-2017, și TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă perioadei 2013-2018, pe baza următoarelor constatări:

- s-a limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu primele de asigurare, cheltuielilor privind dobanzile, cheltuielilor cu serviciile prestate de terti, cheltuielilor cu reparațiile, precum și dreptul de deducere a TVA

aferente derulării contractelor de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes CLS;

- au fost recalculate cheltuielile cu amortizarea aferente lucrărilor de reparații și investiții efectuate de societatea petentă la două imobile luate în chirie, în care își desfășoară activitatea de turism și alimentație publică;

- au fost luate în calcul la majorarea bazei impozabile o serie de cheltuieli apreciate de organele de inspecție ca fiind nedeductibile datorită faptului că nu au corespondent în realizarea de venituri.

Prin contestație petenta susține că în mod eronat inspecția fiscală nu a acordat integral drept de deducere pentru cheltuielile și TVA ocazionate de derularea contractelor de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes, precum și faptul că recalcularea amortizării nu a avut la bază temeiuri legale incidente speței, perioada de amortizare fiind calculată de organele de inspecție de o manieră netransparentă și incorect.

Sub aspect procedural

1. Referitor la susținerea petentei privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale născute în anul 2012, concluzionând că obligația fiscală principală în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit și ... lei reprezentând TVA, aferente perioadei impozabile 2012, nu este datorată, întrucât la data de 01.01.2018 s-a împlinit termenul de prescripție, facem următoarele precizări:

Sușinerile petentei cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru **impozitul pe profit** aferent anului fiscal 2012, respectiv 1 ianuarie 2013, sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, contestația confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual) și perioada fiscală (anul calendaristic).

În considerarea dispozițiilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

«(1)Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2)Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit. »

Astfel, pentru anul 2012 sunt incidente prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căroră:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din interpretarea sistematică a prevederilor din Codul de procedură fiscală citate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent.

Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Spre exemplu, în cazul impozitul pe profit aferent anului 2012, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata impozitului din partea unui contribuabil anterior datei de 25 martie 2013, întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (25 martie 2013), organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției, reglementat expres de art. 113 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, de verificare a *“legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării*

prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.

Aplicând prevederile legale citate, coroborate cu cele dispuse prin Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 (declarația privind impozitul pe profit).

În speță, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe profit suplimentar la nivelul anului 2012 a început să curgă de la 1 ianuarie 2014, deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul pe profit aferent anului 2012 s-a născut din data de 25 martie 2013, astfel că solicitarea petentei de a se constata prescripția impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de ... lei, aferent anului 2012 este nefondată.

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2012:

„Art. 156¹ Perioada fiscală

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

Art. 156² Decontul de taxă

1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Petenta este înregistrată în scopuri de TVA de la 01.04.2011, iar pentru perioada 01.04.2011-31.12.2012 a depus deconturi de TVA trimestrial, cifra de afaceri înregistrată la 31.12.2011 fiind inferioară plafonului de 100.000 euro.

Altfel spus, sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată aferente lunii noiembrie 2012, lună pentru care petenta invocă

prescripția sumei de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, au fost incluse în decontul de TVA întocmit pentru trim.IV 2012, cu termen de depunere 25.01.2013.

Termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile legale antecitate începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2014 și se împlinește la data de 31.12.2018, astfel că solicitarea petentei de a se constata că pentru TVA stabilită suplimentar, în sumă de ... lei, aferentă anului 2012, a intervenit prescripția, este nefondată.

2. În ceea ce privește motivarea în drept a contestației, petenta face trimitere la mai multe articole din Codul de procedură fiscală (art. 5, 6, 7, 13 , 55, 72, 73 și 118) referitoare la regulile de interpretare a legislației, rolul activ al organelor fiscale, mijloacele de probă, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petentă, susținând nerespectarea dispozițiilor legale conținute de aceste articole și încălcarea lor de către organele de inspecție fiscală.

Organul de soluționare constată că petenta nu prezintă argumente concrete referitoare la modul în care s-au încălcat aceste prevederi, corepunzător fiecărui articol citat, nu nominalizează modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actului administrativ fiscal contestat a fost încălcată și poate fi criticată. În fond, enumerarea , prin citarea conținutului, a unor temeieri de drept, așa cum sunt prezentate în contestație, nu reprezintă altceva decât respectarea dispozițiilor art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

[...] „,

petenta indicând elementele din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Pe fondul cauzei

1. Referitor la impozitul pe profit

a) Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă de ... lei

reprezentând limitarea la 50% a dreptului de deducere a cheltuielilor cu primele de asigurare, cheltuielilor privind dobânzile, cheltuielilor cu serviciile prestate de terți, aferente derulării contractelor de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea unor autoturisme, precum și a cheltuielilor cu reparațiile efectuate la două autoturisme utilizate de societate (...).

Așa după cum am prezentat anterior, în perioada 2012-2017 societatea înregistrează în contabilitate suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu primele de asigurare, cu dobânzile, cu serviciile prestate de terți, aferente derulării unor contracte de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes și cheltuieli cu reparația autoturismelor Mercedes și BMW.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat că autoturismele nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art.25 alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, motiv pentru care au limitat la 50% deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv au determinat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ... lei după cum urmează:

- ... lei reprezentând cheltuieli cu primele de asigurare, cu dobânzile, cu serviciile prestate de terți ;
- ... lei reprezentând cheltuieli cu piesele auto și reparații efectuate la autoturismele Mercedes și BMW

stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei .

Petenta susține că autoturismele pentru care s-au dedus cheltuielile enumerate au fost folosite de către societate pentru îndeplinirea activităților autorizate, având un număr de 4 pensiuni situate în localități diferite , fapt ce impune deplasarea zilnică la acestea pentru aprovizionarea cu alimente, diverse materiale consumabile, preluare-predare lenjerie, prosoape, etc. Deosebit de aceasta, în unele cazuri, pentru unii turiști cazati la pensiunile societății, a fost asigurată deplasarea la mănăstirea

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 5717/2003 privind Codul fiscal, aplicabile perioadei 2012-2015, respectiv cele ale art.25 alin.3 lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile perioadei 2016-2017, potrivit cărora:

“ART. 25 - Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 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. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat organele fiscale au menționat că societatea nu respectă prevederile legale mai sus citate, motiv pentru care nu poate beneficia de deductibilitatea integrală a cheltuielilor în sumă totală de ... lei.

Conform art.131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.”

Se reține, așadar, că **raportul de inspecție fiscală cuprinde toate constatările** organului de inspecție fiscală , **care se prezintă din punct de vedere faptic** și legal.

Criticând, prin contestație, nerespectarea de către organele de inspecție a prevederilor art.73 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră „organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”și în considerarea art. 276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia contestatorul poate să depună probe noi în susținerea cauzei, situație în care, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, petenta anexează la contestație o serie de documente constând în foi de

parcurs întocmite pentru perioada 2014-2017 pentru 2 autoturisme BMW și un autoturism Mercedes.

În acest sens sunt și dispozițiile art.55 și 72 din Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio/video, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Ca urmare a analizării întregului material probatoriu existent la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- prin actul de impunere contestat organele de inspecție fac referire la limitarea deductibilității , în perioada 2013-2016, a sumei de ... lei reprezentând anumite categorii de cheltuieli “*aferente derulării contractelor de leasing incheiate de societate pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes CLS*”, fără a preciza numărul autoturismelor, datele de identificare ale acestora (serie motor, număr șasiu, nr.de circulație, nr.contract leasing etc). Din documentele prezentate de petentă în susținere , respectiv foi de parcurs întocmite pentru perioada 2014-2017, se constată că acestea sunt aferente utilizării a 3 autoturisme cu numere de înmatriculare ,...

Mai mult, petenta prezintă 4 decizii emise de administratorul societății ... prin care 2 autoturisme BMW serie motor ...și 88438210 și un

autoturism ... vor fi „utilizate exclusiv în scopul realizării obiectului de activitate pentru care societatea a fost înființată, astfel:...”

Referitor la acest aspect, organele de inspecție menționează faptul că „*odată cu prezentarea punctului de vedere la Raportul de inspecție fiscală, societatea a prezentat doar Decizii de numire a persoanelor împuternicite să conducă autoturismele marca Mercedes ce fac obiectul contractelor de leasing*”.

Concluzionând cele prezentate, se constată că documentele prezentate de petentă sunt contrarii stării de fapt consemnate de organul fiscal , în sensul că organul de soluționare:

- i) se află în imposibilitatea identificării cu claritate și fără dubiu a numărului și mărcii autoturismelor utilizate de societate în perioada 2013-2016, care au generat cheltuieli în sumă de ... lei pentru care organele de inspecție au limitat deductibilitatea cu 50%, respectiv la suma de ... lei;
- ii) se află în imposibilitatea efectuării unei corelări între foile de parcurs prezentate de petentă, completate cu nr.de înmatriculare a autoturismului și autoturismele utilizate efectiv în activitatea societății , întrucât nici din constatările organului de inspecție și nici din argumentele petentei nu rezultă acest lucru;
- iii) organul de inspecție nu face o analiză a documentelor prezentate de petentă în susținerea contestației , pentru a justifica și motiva afirmația potrivit căreia „*societatea nu justifică dreptul de deducere integrală a cheltuielilor aferente contractelor de leasing pentru achiziționarea autoturismelor marca Mercedes...*”

Deși prin contestație petenta susține că „ *are un număr de 4 pensiuni situate în localități diferite, fapt ce impune deplasarea zilnică la acestea...*” și că „ *...pentru unii turiști cazați la pensiunile noastre, a fost asigurată deplasarea la mănăstirea ...*, organele de inspecție precizează că societatea a înregistrat venituri la două pensiuni (care fac obiectul unor contracte de închiriere) și nu la 4, fără însă a prezenta o situație detaliată a acestor centre de venituri, care să cuprindă quantumul veniturilor anuale obținute în perioada verificată, corelate cu foile de parcurs întocmite și prezentate de petentă.

În considerarea celor prezentate , se reține că din constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actul administrativ fiscal contestat și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de

părți , în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra documentelor depuse de petentă în motivarea contestației, conform art.276 alin.(4) Cod procedură fiscală anterior citat.

În aceeași ordine de idei, pornind de la constatarea că petenta nu a făcut dovada utilizării autoturismelor marca Mercedes și BMW exclusiv în interesul activității economice, organele fiscale menționează că, din suma de ... lei înregistrată în contabilitate pe perioada 2012-2017 reprezentând cheltuieli cu piese auto, suma de ... lei este înscrisă în facturi care fac referire strictă la autoturismele mai sus menționate, motiv pentru care limitează cu 50% deductibilitatea acestor cheltuieli, considerând deductibilă doar suma de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 57172003 privind Codul fiscal, aplicabile perioadei 2012-2015, respectiv cele ale art.25 alin.3 lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile perioadei 2016-2017.

În vederea exercitării rolului său activ și în considerarea faptului că la susținerea orală a contestației care a avut loc în data de 09.05.2019 reprezentantul petentei a reiterat importanța mijloacelor de probă depuse împreună cu contestația – documente privind modul în care au fost utilizate de societate autovehiculele cu nr.de înmatriculare ..., ... și ..., respectiv foi de parcurs întocmite pentru perioada 2014-2017, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr. ... a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, precizări suplimentare referitoare la modul în care autovehiculele au concurat nemijlocit la desfășurarea activității petentei și obținerii de venituri impozabile.

Prin adresa răspuns nr. HDG-AIF ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., organele de inspecție fiscală consideră că :

- în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documentele justificative depuse împreună cu contestația;
- petenta a înregistrat sporadic în contabilitate deductibilitatea limitată a acestui tip de cheltuieli, fapt care denotă asumarea tratamentului nedeductibil al cheltuielilor care decurg din derularea contractelor de leasing;
- odată cu prezentarea punctului de vedere exprimat în scris, petenta a prezentat doar decizii de numire a persoanelor împuternicite să conducă autoturismele în cauză;
- contrar susținerilor petentei referitoare la faptul că își desfășoară activitatea la un număr de 4 pensiuni, din verificarea documentelor reiese că societatea a înregistrat venituri doar la două pensiuni;

- analizând foile de parcurs prezentate de petentă doar la depunerea contestației, nu se regăsește nicio poziție privind deplasările autoturismelor la mănăstirea ..., așa cum susține reprezentantul societății.

Întrucât din consemnările organului de inspecție înscrise în actul administrativ fiscal contestat, precum și din punctul de vedere exprimat și prezentat mai sus, ca urmare a demersurilor efectuate de organul de soluționare, și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, nu se poate determina asupra căror autoturisme au fost efectuate cheltuielile cu piese auto - autoturismele achiziționate în leasing sau alte autoturisme utilizate de societate în activitatea curentă-organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți.

Motiv pentru care, se reține ca necesară reanalizarea pe toată perioada verificată a cuantumului cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli cu primele de asigurare, cu dobânzile, cu serviciile prestate de terți, cu reparația autoturismelor, în vederea determinării corecte și complete a modului în care petenta a respectat prevederile legale referitoare la condițiile necesar a fi îndeplinite pentru ca deductibilitatea acestor tipuri de cheltuieli să fie integrală.

Potrivit celor prezentate, **se va desființa decizia de impunere prin care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă de ..., pentru aceste cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea acestora în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să recalculeze cuantumul impozitului pe profit, dacă este cazul.

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.”

2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă ... lei

reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitatea petentei și considerate de organele fiscale ca nedeductibile

În fapt, în perioada 2012-2014, societatea înregistrează în contabilitate suma de ... lei în contul 6022.N „Combustibil nedeductibil” și contul 635.1 „Nedeductibil eroare”, organele fiscale apreciind că această sumă este nedeductibilă fiscal, conform preved.art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație petenta susține că organele fiscale nu au verificat natura acestor sume și au aplicat măsura de neacordare a deductibilității, luând în considerare doar denumirea contului contabil.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei 2012-2014:

“ 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.**”*

Norme de aplicare

“ART. 19

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. “

“ ART. 21 Cheltuieli

(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. “

În acest sens sunt și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

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.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Pe baza textelor citate se reține că, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

Deși petenta critică măsura luată de organele de inspecție privind neacordarea deductibilității cheltuielii în sumă de ... lei, se reține că în susținere nu se prezintă nicio dovadă prin care să contrazică constatarea organelor fiscale, în sensul de a stabili natura operațiunilor înregistrate în conturile 622 și 635 , documentele care au stat la baza efectuării înregistrărilor contabile, dacă au fost declarate în declarația privind impozitul pe profit ca și cheltuieli deductibile sau nu.

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

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

În lipsa probelor prin care să susțină afirmațiile din contestație și în considerarea preved. art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

ART. 276 Soluționarea contestației

(1)... *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.*”, se va face aplicațiunea art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul în care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

3. *Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea*

În fapt, în luna iunie 2017 petenta a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de ... lei, prin articolul contabil: 6811 “Cheltuieli cu amortizarea” = 231.1 “Imobilizări ...e”, în condițiile în care, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu a realizat venituri la imobilul de la

Prin contestație petenta susține că temeiul legal invocat de organele fiscale se referă la faptul că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, constatările organelor de inspecție fiscală conform căroră cheltuielile înregistrate de societate nu sunt aferente realizării de venituri impozabile fiind contrare acestui temei legal, iar la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu cele aferente realizării de venituri impozabile.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“ART. 19 - Reguli generale

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile...*

ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice...”

Întrucât suma de ... lei reprezintă cheltuiala cu amortizarea calculată asupra unor imobilizări situate în zona ..., în speță sunt aplicabile și preved.art.28 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 28 - 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 fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”*

Din textele de lege antecitate se desprinde concluzia că în determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice , iar amortizarea, pentru a fi deductibilă, trebuie să fie calculată asupra unui mijloc fix amortizabil care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Astfel, chiar dacă în interpretarea textului de lege organele de inspecție fac referire la faptul că cheltuiala în sumă de ... lei nu este aferentă realizării de venituri, considerând-o nedeductibilă, *in extenso* constatarea și efectul fiscal este legal determinat, întrucât cheltuiala cu amortizarea aferentă unor mijloace fixe care nu sunt utilizate pentru niciuna din destinațiile precizate de art.28 alin.(2) lit.a) Cod fiscal, deci care nu contribuie la desfășurarea activității economice, poate fi considerată a fi o cheltuială care, neavând corespondent în realizarea de venituri, nu este aferentă desfășurării activității economice.

Mai mult, așa cum am arătat și la punctul precedent, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine petentei, în sensul de a demonstra că cheltuiala cu amortizarea calculată asupra unor mijloace fixe situate în zona ... este efectuată în scopul desfășurării activității economice.

În lipsa probelor prin care să susțină afirmațiile din contestație și în considerarea preved.art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

ART. 276 Soluționarea contestației

(1)... *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.*”, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul în care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

4. *Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă unor imobile închiriate/comodat utilizate de societate în vederea desfășurării activității*

În fapt, în perioada supusă controlului, petenta își desfășoară activitatea în două imobile cu destinația de pensiuni, după cum urmează:

a) Pensiunea ... din localitatea Hațeg, ...

- **prin contractul de închiriere nr....** încheiat între SC A SRL (în calitate de proprietar) si SC XSRL(în calitate de beneficiar), se închiriază spațiul situat în localitatea Hațeg, ... pe o perioadă nedeterminată, începând cu data de 14.07.2011, chiria lunară fiind de ...;

- printr-un act adițional , se stabilește ca durata contractului de închiriere să fie pe o perioadă de 5 ani, începând cu data de 02.12.2013-30.11.2018, iar chiria va fi de ...;

- printr-un alt act adițional la Contractul de închiriere nr...., se stabilește că durata contractului de închiriere se prelungește pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 01.12.2018-30.11.2019.

- **prin contractul de comodat ...** încheiat între SC B SRL în calitate de comodant și SC XSRL în calitate de comodat, se stabilește de comun acord acordarea în folosirea exclusivă, a spațiului situat în Hațeg, ..., cu următoarele obligații contractuale ale comodatului: *„Comodatarul să execute la timp și în bune condiții pe cheltuiala sa toate lucrările de întreținere, reparații, investiții și modernizări”.*

Recapitulație:

- în perioada 14.07.2011 – 01.04.2014 , petenta utilizează spațiul situat în Hațeg, ... în regim de închiriere de la societatea A SRL;

- în perioada 01.04.2014 – 31.12.2017 data până la care s-a efectuat verificarea fiscală, petenta utilizează acest spațiu în regim de comodat de la societatea A SRL.

b) Pensiunea ..., jud.Hunedoara

- **prin contractul de închiriere FN/...** încheiat între SC B SRL , în calitate de proprietar și SC XSRL în calitate de chiriaș , se închiriază spațiul situat în localitatea Sarmizegetusa, ..., pe o durată nedeterminată începând cu data de 03.12.2013, chiria lunară fiind de ...;

- printr-un act adițional , se stabilește ca durata contractului de închiriere să fie pe o perioadă de 5 ani, începând cu data de 03.12.2013-03.12.2018, valoarea chiriei fiind neschimbată;

- printr-un alt act adițional , se stabilește ca durata contractului de închiriere să fie pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 03.12.2018-02.12.2019 , valoarea chiriei fiind neschimbată;

- printr-un alt act adițional încheiat în 29.12.2017 se modifică prețul chiriei la ..., la cap. VI din contract fiind menționate următoarele: *„chiriașul să execute la timp și în bune condiții pe cheltuiala sa toate lucrările de întreținere, reparații, investiții și modernizări”*.

Recapitulație:

- în perioada 03.12.2013 – 29.12.2017, petenta utilizează spațiul situat în localitatea Sarmizegetusa, ..., în regim de închiriere de la societatea B SRL , pentru o chirie lunară de ...;

- în perioada 29.12.2017 - 31.12.2017 data până la care s-a efectuat verificarea fiscală, petenta utilizează spațiul situat în localitatea Sarmizegetusa, ... în regim de închiriere de la societatea B SRL , pentru o chirie lunară de

În perioada 2012-2016 petenta efectuează investiții la imobilele pentru care au fost încheiate contractele mai sus menționate, în sumă totală de ... lei, investiții care au fost înregistrate atât în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, cât și în conturile de cheltuieli, respectiv 6028 „Cheltuieli privind alte materiale”, 628” Cheltuieli cu serviciile executate de terți” etc., după cum urmează:

- în luna iunie 2016 ,pe contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” suma de ... lei, prin conturile 231.0 “Imobilizări Pensiunea ...” (suma de ... lei) și 231.2 “Imobilizări Restaurant ...” (suma de ... lei), investiții care nu au fost cedate proprietarului, contrar prevederilor OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate .

- cheltuieli de natura investițiilor în valoare totală de ... lei .

Întrucât organele de inspecție au constatat că valoarea totală a investițiilor din conturile 231.0 și 231.2 , înregistrată în balanța de verificare, este de ... lei, au considerat că amortizarea anuală aferentă este în valoare de ... lei, **baza de impunere privind impozitul pe profit fiind majorată cu suma de ... lei cu titlu de cheltuială nedeductibilă (. lei);**

De asemenea, având în vedere faptul că inițial contractele de închiriere/comodat aferente celor două pensiuni, au fost încheiate pe perioadă nedeterminată, iar ulterior societatea a modificat durata contractelor, prin încheierea succesivă de acte aditionale, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea amortizării investițiilor, ținând cont de data intrării în proprietate/data dobândirii imobilelor mai sus menționate.

Astfel, pentru perioada supusă inspecției fiscale, **baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de ... lei,** reprezentând diferența dintre cheltuielile de natura investițiilor în valoare totală de ... lei efectuate în perioada 2012-2016 și cheltuieli cu amortizarea în valoare totală de ... lei, considerate deductibile de organele de inspecție.

Prin contestație petenta susține că lucrările executate în baza celor două contracte de închiriere se încadrează în prevederile pct.III, alin.2 din anexa la HG nr.2139/2004, pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, potrivit cărora amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare prin care trebuie să se asigure îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora, se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% .

Petenta arată că:

- chiar si in conditiile in care aceste cheltuieli ar fi fost incadrate, în totalitate, in categoria lucrarilor de modernizare si inregistrate in grupa mijloacelor fixe, avand in vedere faptul ca acestea au fost efectuate la un imobil inchiriat, in conformitate cu prevederile Codului fiscal, amortizarea se calculează pe perioada perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

- potrivit pct.I alin.2 din HG nr.2139/2004, durata normala de functionare reprezinta durata de utilizare in care se recupereaza, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizarii, în consecinta durata normala de functionare fiind mai redusa decat durata de viata fizica a mijlocului fix respectiv.

- organele de inspectie fiscala stabilesc o perioada a amortizării cuprinsă între 24 -35 ani , fără a motiva cum au determinat durata de utilizare economica a imobilelor.

- faptul ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare perioada initiala a contractului , contravine dispozitiilor legale intrucat perioada initiala a fost «nedeterminata », si nu nelimitata, astfel ca toate cheltuielile efectuate in fiecare exercitiu financiar erau integral deductibile la calculul impozitului pe profit.

- potrivit prevederilor pct. 70 indice 2 alin.(2) din Normele metodologice pentru aplicarea art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, amortizarea fiscala a cheltuielilor cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate , inchiriate sau luate in locatie de gestiune, se calculeaza pe baza perioadei initiale a contractului, indiferent daca acesta se prelungeste ulterior, sau pe durata normala de utilizare ramasa, potrivit optiunii contribuabilului, incepand cu luna urmatoare finalizarii investitiei, organele de inspectie fiscala neținând cont de optiunea petentei .

- investitiile in curs efectuate la pensiunea ... si la restaurantul din incinta pensiunii, au fost efectuate avand in vedere contractele si actele aditionale incheiate intre parti

În drept, sunt incidente prevederile referitoare la amortizarea fiscală și modul de determinare a acesteia, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2012-2015, ce urmează a fi citate, prevederi ale căror conținut este preluat și în Legea 227/2015 privind Codul fiscal pentru anul 2016, fiind modificată doar numerotarea articolelor:

ART. 24 Amortizarea fiscală

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune...sau altele asemenea;

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

Norme metodologice:

70^2. În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe

concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

Potrivit legislației fiscale antecitate, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate sau închiriate , se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

Din punct de vedere al legislației contabile , OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, prevede următoarele:

“239.(2) Investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării.

240.(5) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli.

*În debitul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" se înregistrează:
-valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (231, 235);*

242. (1) O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.”

Se reține, așadar, că din punct de vedere contabil, investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere sau alt contract similar se supun amortizării pe durata contractului respectiv, urmând ca la expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare să fie cedate proprietarului imobilizării.

Din analiza întregului material probatoriu existent în dosar și în aplicarea temeiurilor de drept incidente și citate, se rețin următoarele:

i) societatea XSRL obține venituri în perioada 2012-2017 ca urmare a desfășurării activității de cazare și alimentație publică în două pensiuni, Pensiunea ... din localitatea Hațeg și Pensiunea ... din localitatea Sarmizegetusa,

În vederea utilizării celor două imobile, petenta a închiriat contracte de închiriere/comodat cu proprietarii acestora:

-cu societatea A SRL pentru pensiunea din Hațeg , în perioada 14.07.2011 – 01.04.2014 petenta utilizând spațiul în regim de închiriere, iar în perioada 01.04.2014 – 31.12.2017 data până la care s-a efectuat verificarea fiscală, în regim de comodat ;

-cu societatea B SRL pentru pensiunea din localitatea Sarmizegetusa, în perioada 03.12.2013 – 29.12.2017 petenta utilizând spațiul în regim de închiriere pentru o chirie lunară de ..., iar în perioada 29.12.2017 - 31.12.2017 data până la care s-a efectuat verificarea fiscală, pentru o chirie lunară de

ii) în perioada 2012-2016 petenta a efectuat o serie de cheltuieli de investiții și/sau reparații la cele două obiective, în sumă totală de ... lei, înregistrate atât în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, cât și în conturile de cheltuieli, respectiv 6028 „Cheltuieli privind alte materiale”, 628” Cheltuieli cu serviciile executate de terți” etc.

iii) deși prin actul administrativ fiscal contestat organele fiscale nu precizează dacă aceste cheltuieli de investiții și/sau reparații au fost amortizate de către petentă, metoda folosită, perioada de amortizare, suma totală amortizată pe perioada supusă controlului defalcată pe fiecare imobil, apreciază că suma de ... lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal, iar diferența de ... lei este cheltuială deductibilă cu titlu de amortizare fiscală.

Din citarea textelor de lege incidente în materia amortizării, se reține că amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% .Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Potrivit art.I pct.2 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cu modificările și completările ulterioare, “ *durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.* “

De asemenea, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate sau închiriate , se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se

prelungeste ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

În vederea justificării modului de calcul al amortizării, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele :

“ Conform documentelor prezentate...a fost luată în considerare data intrării în proprietate a imobilelor, astfel :

- pentru spațiul situat în Hațeg, ..., data intrării în proprietate este luna noiembrie 2007, conform extraselor de carte funciară prezentate odată cu depunerea Punctului de vedere;

- pentru imobilul situat în Sarmizegetusa, ... data dobândirii prin construire este anul 2000, conform Contractului de Donație Imobiliară încheiat între Y și Z în calitate de donatori și SC B SRL, în calitate de donatară”.

Din verificarea datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală cu cele din documentele la care fac referire organele fiscale, se constată că în extrasul de carte funciară eliberat de OCPI ca urmare a cererii nr...., pentru spațiul situat în Hațeg, ... format din « *două săli servire, trei grupuri sanitare, trei holuri, două birouri contabilitate, bucătărie oficiu, birou director, depozit marfă și magazie marfă la parterul clădirii în suprafață de 214,78 mp*» identificat cu nr.cadastral ... la Partea a II-a –Înscrieri privitoare la proprietate, este menționată « *SC D SRL – proprietar în întregime, cu titlu cumpărare, aut.... și ieșire din indiviziune aut....* ».

De asemenea, în extrasul de carte funciară eliberat de OCPI ca urmare a cererii nr...., pentru imobilul format din « *teren cu construcții birouri, hală producție, trei rampe auto, două șoproane, trei magazine, secție de îmbuteliat, WC, baie și căi de transport, în suprafață de 10.170,25 mp*» identificat cu nr.cadastral ..., la Partea a II-a –Înscrieri privitoare la proprietate, este menționată « *SC A SRL – proprietar în întregime, cu titlu cumpărare, aut...* », precum și « *..., interdicție de înstrăinare și gravare* »

Referitor la imobilul situat în localitatea Sarmizegetusa, la dosarul cauzei există o adeverință eliberată de Primăria comunei Sarmizegetusa, jud.Hunedoara, sub nr...., prin care “*se adeverește existența construcțiilor proprietatea lui ... în intravilanul satului Sarmizegetusa, comuna Sarmizegetusa.Imobilul în speță este proprietatea lui ... în întregime, fiind cuprins în Titlul de proprietate nr.... eliberat în conformitate cu prevederile Legii 18/1991, la data de 20.01.2005*”

Din cele prezentate se reține că între informațiile referitoare la data intrării în proprietate a celor două imobile prezentate în raportul de

inspecție fiscală și cele înscrise în extrasele CF existente la dosarul cauzei, apar neconcordanțe legate de momentul intrării într-o primă posesie (luna noiembrie 2007 despre care fac vorbire organele fiscale reprezintă, în fapt, data cererii către OCPI prin care s-a solicitat eliberarea extrasului CF), dar și legate de faptul că datele din documentul nominalizat de organele fiscale a reprezenta prima intrare în proprietate a imobilului din loc.Sarmizegetusa nu coincid cu cele din documentul aflat la dosarul cauzei eliberat de Primăria Sarmizegetusa .

Opțiunea organelor fiscale de a determina amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate de petentă la cele două imobile (pensiuni) închiriate/comodatate, luând în considerare prima dată de intrare în proprietate a acestor imobile, a fost determinată de faptul că inițial contractele de închiriere a celor două imobile au fost încheiate pe perioada nedeterminată, iar ulterior petenta modifică durata contractelor, prin încheierea succesivă de acte adiționale.

Deși organele fiscale invocă ca și temei legal al acestei măsuri pct.70.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, facem precizarea că **textul de lege prevede două posibilități de calcul pentru amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate** , respectiv pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, **potrivit opțiunii contribuabilului.**

« 70². În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției. »

Or în situația de față, nici organele fiscale și nici petenta nu fac vorbire despre o eventuală opțiune privind modul de calcul a amortizării fiscale a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate (Pensiunea ... din Hațeg și Pensiunea ... din localitatea Sarmizegetusa). Astfel, nu pot fi relevante în soluționarea cauzei nici susținerea petentei potrivit căreia aplicarea uneia din cele două modalități de calcul a amortizării depinde de opțiunea contribuabilului, în condițiile în care nu și-a prezentat această opțiune, dar nici argumentul organelor fiscale, de a lua în calcul data primei intrări în proprietate a imobilelor, pe motiv că

încheierea de acte adiționale succesive nu permite stabilirea unei perioade inițiale a contractului.

În aceeași ordine de idei se înscrie și abordarea organelor fiscale referitoare la considerarea ca și nedeductibilă a sumei de ... lei din totalul de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate de petentă în contabilitate pe contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" prin conturile 231.0 "Imobilizări pensiunea Sarmis" și 231.2 "Imobilizări restaurantul Sarmis".

În fapt, suma de ... lei reprezintă valoarea investițiilor fără amortizarea aferentă în sumă de ... lei, efectuate de petentă la Pensiunea ..., imobil care face obiectul unui contract de închiriere cu societatea B SRL, considerate de organele fiscale că ar fi trebuit cedate proprietarului la data scoaterii din evidență a imobilizărilor, conform prevederilor OMFP1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

La pct.239-242 din actul normativ mai sus enunțat se reglementează modul în care investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere se supun amortizării pe durata contractului respectiv, în sensul că la expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării.

În speța de față, petenta efectuează lucrări de investiții în sumă de ... lei la pensiunea ... atât la partea de cazare , cât și asupra restaurantului, locație de unde petenta obține venituri din cazare și alimentație publică pe toată perioada supusă controlului. În contabilitate suma a fost înregistrată în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" prin conturile 231.0 "Imobilizări pensiunea ..." și 231.2 "Imobilizări restaurantul ...".

Potrivit reglementărilor contabile, contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214, 216, 217);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Cu alte cuvinte, înregistrarea contabilă efectuată de petentă 6588=231 , pe analitice " pensiune" și "restaurant" ar reprezenta, la o primă vedere, scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în curs de execuție și obligativitatea cedării către proprietarului imobilizării, a valorii investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare , presupunând că perioada contractului a expirat.

În același timp însă, din consemnările organului de inspecție fiscală înscrise în raportul de inspecție fiscală, se constată că petenta își desfășoară în continuare activitatea în acest imobil asupra căruia s-au efectuat lucrări de investiții, obținând venituri, în baza unui contract de închiriere despre care organele de inspecție nu precizează că ar fi expirat.

Astfel că, între conținutul economic al operațiunii contabile efectuate și strict articolul contabil pe baza căruia s-au înregistrat în contabilitate cheltuielile din contul 6588 " Alte cheltuieli de exploatare", există o neconcordanță legată de condiționalitatea obținerii de venituri de cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestora.

Din punct de vedere fiscal, organele fiscale calculează suma de ... lei reprezentând amortizarea fiscală aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate de petentă la Pensiunea ... fără a preciza dacă în determinarea acestei sume au luat în considerare contractul de închiriere încheiat cu societatea B SRL pentru perioada 03.12.2013 – 29.12.2017 sau motivele pentru care au considerat că acest contract nu reprezintă un document cu forță juridică care să stea la baza determinării amortizării aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate de petentă.

În vederea exercitării rolului său activ și în considerarea faptului că la susținerea orală a contestației care a avut loc în data de 09.05.2019 reprezentantul petentei a demonstrat că stabilirea perioadei de amortizare de către organele de inspecție fiscală nu reprezintă aplicarea întocmai a temeiurilor de drept invocate ca bază legală de aceasta, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr. ... a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP

Hunedoara, precizări suplimentare referitoare la modul în care operațiunea de recalculare a amortizării se încadrează în normele legale invocate care reglementează acest aspect.

Prin adresa răspuns nr. HDG-AIF ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., organele de inspecție fiscală consideră că :

- în timpul inspecției fiscale petenta a prezentat anumite contracte de închiriere și comodat pentru spațiile în care își desfășoară activitatea, respectiv Pensiunea ... Hațeg și Pensiunea ... localitatea Sarmizegetusa, iar odată cu punctul de vedere a prezentat alte contracte însoțite de acte adiționale prin care modifică durata contractelor;

- întrucât inițial contractele au fost încheiate pe perioadă nedeterminată, iar ulterior societatea a prezentat contracte unde au fost modificate forma și durata acestora, organele de inspecție au aplicat prevederile pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, recalculând amortizarea investițiilor ținând cont de data intrării în proprietate/data dobândirii acestora;

- între petentă și proprietarii celor două spații cu destinația de pensiuni, există relații de afiliere, aceștia nedeclarându-și veniturile din chirii obținute de la petentă.

Întrucât din consemnările organului de inspecție înscrise în actul administrativ fiscal contestat , precum și din punctul de vedere exprimat și prezentat mai sus, ca urmare a demersurilor efectuate de organul de soluționare și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, nu se poate determina legalitatea și corectitudinea modului de calcul al amortizării aferente cheltuielilor cu investițiile și reparațiile efectuate de petentă la pensiunile în care își desfășoară activitatea, organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți.

Motiv pentru care, se reține ca necesară reanalizarea pe toată perioada verificată a cuantumului cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea cheltuielilor de investiții efectuate de petentă la imobile închiriate și în care își desfășoară activitatea, în vederea determinării legale, corecte și complete a modului în care petenta a respectat prevederile legale referitoare la condițiile necesare a fi îndeplinite pentru ca deductibilitatea acestui tip de cheltuieli să fie integrală.

Potrivit celor prezentate, **se va desființa decizia de impunere prin care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** aferent unei baze impozabile determinată suplimentar în sumă de ..., pentru aceste cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să

procedeze la reanalizarea acestora în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să recalculeze cuantumul impozitului pe profit, dacă este cazul.

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.”

5.Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar

a) În fapt, în lunile decembrie 2013 și decembrie 2016, petenta a înregistrat în contabilitate suma de ... lei reprezentând ieșiri de marfă din gestiune (vânzare), cu un cost de marfă aferent de ... lei, fără a evidenția și veniturile aferente acestei vânzări și a înregistrat pe cheltuieli suma de ... lei, fără a avea la bază vreun document justificativ.Drept urmare, baza impozabilă a fost majorată cu suma totală de ... lei , la care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

b) Pentru perioada supusă inspecției fiscale, petenta a determinat o bază de impunere în sumă de ... lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei și a declarat impozit pe profit în sumă de ... lei. Drept urmare, diferența de ... lei reprezintă impozit pe profit determinat suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Deși petenta contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar și înscris în decizia de impunere contestată, nu prezintă motive de fapt și de drept pentru diferența de ... lei determinată potrivit celor de mai sus, contrar prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

[...]

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, aspect de care petenta nu a ținut seama.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, **la adresa sumei în discuție**, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Pe cale de consecință, **pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei** se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a 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. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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; “

2.Referitor la TVA

În fapt, pe perioada verificată petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă următoarelor operațiuni:

a) achiziționarea unui autoturism Mercedes cu factura ... emisa de ..., pentru care a dedus TVA în suma de ... lei.

b) efectuarea de reparatii si achiziție piese auto pentru autoturismele Mercedes si BMW în perioada 2012-31.08.2018, pentru care a dedus TVA in suma totala de ... lei.

c) efectuarea de cheltuieli cu primele de asigurare, dobanzile si serviciile prestate de terti aferente derularii contractelor de leasing incheiate de societate pentru achizitionarea unui autoturism pentru care a dedus TVA in suma de ... lei.

d) suma de ... lei inscrisa in factura proforma nr. ... emisa de SC ... SRL.

Organele de inspecție fiscală au considerat că vehiculele pentru care s-a exercitat integral dreptul de deducere a sumei de ... lei reprezentând TVA aferentă achiziționării, operațiunilor de reparații, precum și serviciilor și operațiunilor prestate de terti aferente derularii contractelor de leasing, nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Motiv pentru care au limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente operațiunilor de mai sus, stabilind ca fără drept de deducere suma de ... lei, invocând ca și temei legal prevederile art. 145¹ alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În concluzie, pentru întreaga perioadă supusă verificării a fost stabilită TVA suplimentară în valoare totală de ... lei.

Prin contestație, petenta face referire și își argumentează susținerile doar în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA fără drept de deducere aferentă efectuării de reparații și achiziției piese auto pentru autoturismele Mercedes și BMW în perioada 2012-31.08.2018, precum și efectuării de cheltuieli cu primele de asigurare, dobânzile și serviciile prestate de terți aferente derulării contractelor de leasing încheiate de societate.

Motivele invocate de petentă sunt, în majoritate, cele prezentate la capitolul impozit pe profit, în principal legate de faptul că:

- autoturismele au fost folosite de către societate pentru îndeplinirea activităților autorizate, având un număr de 4 pensiuni situate în localități diferite, fapt ce impune deplasarea zilnică la acestea pentru aprovizionarea cu alimente, diverse materiale consumabile, preluare-predare lenjerie, prosoape, etc.

- în unele cazuri, pentru unii turiști cazati la pensiunile societății, a fost asigurată deplasarea la mănăstirea

- societatea are un număr mediu de salariați de 30, iar în perioada de primăvară-toamnă numărul acestora ajunge la cca.50 salariați.

- în 2017 cifra de afaceri a SC XSRL a fost de ... lei, aceasta fiind mai mare cu 91 % față de cea înregistrată în anul 2013, când aceasta a fost de ... lei, volumul însemnat al cifrei de afaceri reprezentând numai operațiuni supuse TVA.

- se arată și faptul că, în situația în care ar fi fost aplicabilă limitarea de 50%, stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectua după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, acesta devenind o cheltuială deductibilă fiscal, din punct de vedere al impozitului pe profit.

În drept, sunt aplicabile prevederile legale din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2013-2015, respectiv art.145 alin.(2) și art.145¹ alin.(1), preluate în Legea 227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 2016-2018 la art.298 alin.(1), precum și prevederile Normelor metodologice date în aplicarea acestor articole:

“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;

ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

Norme metodologice:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

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

utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

[...]

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

Din textele de lege citate se reține că:

-orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate **utilizării în folosul operațiunilor taxabile**;

- **prin excepție, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei** aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei

impozabile, **în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice;**

- utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, persoana impozabilă fiind necesar să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

Așadar, **dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor este condiționat de utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile, iar excepția referitoare la limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA** aferentă oricăror operațiuni legate de achiziționarea și/sau utilizarea unor vehicule operează **în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

Potrivit cerințelor legiuitorului, **dovada că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea integrală a deducerii TVA, este obligația persoanei impozabile,** în sensul în care aceasta trebuie să justifice utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cu documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei.

În același timp, dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările.

În speță, organele fiscale au consemnat în actul fiscal administrativ atacat că petenta a încălcat prevederile legale mai sus menționate, motiv pentru care limitează la 50% dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă efectuării de reparații și achiziții piese auto pentru autoturismele Mercedes și BMW în perioada 2012-31.08.2018, precum și efectuării de cheltuieli cu primele de asigurare, dobânzile și serviciile

prestate de terti aferente derularii contractelor de leasing incheiate de societate.

Măsura organelor fiscale nu este însă întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în condițiile în care petenta prezintă în probațiune fișe de parcurs care constituie mijloace de probă referitoare la faptul că vehiculele au fost utilizate în scopul activității economice - fapt dovedit și de creșterea cifrei de afaceri pe perioada 2013-2018 - documente asupra cărora organele de inspecție nu s-au pronunțat în sensul admiterii ca probe sau, în caz negativ, motivele pentru care nu pot fi luate în considerare.

În vederea exercitării rolului său activ și în considerarea faptului că la susținerea orală a contestației care a avut loc în data de 09.05.2019 reprezentantul petentei a reiterat importanța mijloacelor de probă depuse împreună cu contestația – documente privind modul în care au fost utilizate de societate autovehiculele cu nr.de înmatriculare ..., respectiv foi de parcurs întocmite pentru perioada 2014-2017, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr. ... a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, precizări suplimentare referitoare la modul în care autovehiculele au concurat nemijlocit la desfășurarea activității petentei și obținerii de venituri impozabile.

Prin adresa răspuns nr. HDG-AIF ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., organele de inspecție fiscală consideră că pentru TVA aferentă cheltuielilor cu derularea contractelor de leasing petenta nu beneficiază de dreptul de deducere întrucât:

- în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documentele justificative depuse împreună cu contestația;

- petenta a înregistrat sporadic în contabilitate deductibilitatea limitată a acestui tip de cheltuieli, fapt care denotă asumarea tratamentului nedeductibil al cheltuielilor care decurg din derularea contractelor de leasing;

- contrar susținerilor petentei referitoare la faptul că își desfășoară activitatea la un număr de 4 pensiuni, din verificarea documentelor reiese că societatea a înregistrat venituri doar la două pensiuni;

- analizând foile de parcurs prezentate de petentă doar la depunerea contestației, nu se regăsește nicio poziție privind deplasările autoturismelor la mănăstirea ..., așa cum susține reprezentantul societății.

Întrucât din consemnările organului de inspecție înscrise în actul administrativ fiscal contestat, precum și din punctul de vedere exprimat și prezentat mai sus, ca urmare a demersurilor efectuate de organul de soluționare, și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în

susținere de petentă, nu se poate determina legalitatea și corectitudinea măsurii de neacordare a dreptului de deducere pentru suma de ... lei reprezentând TVA, organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți.

Motiv pentru care, se reține ca necesară reanalizarea pe toată perioada verificată a dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de piese auto , precum și serviciilor cu reparații auto, primele de asigurare, dobanzile și serviciile prestate de terti aferente derulării contractelor de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea unor autoturisme, atât în vederea determinării legale, corecte și complete a modului în care petenta a respectat prevederile legale referitoare la condițiile necesar a fi îndeplinite pentru ca a-și exercita integral dreptul de deducere pentru TVA, cât și a modului de calcul privind aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil, întrucât aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform preved.pct.49² din Normele metodologice date în aplicarea art.21 alin.(4) lit. t) din legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit celor prezentate, **se va desființa decizia de impunere pentru suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea stării de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie .

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.”

Referitor la suma de ... reprezentând TVA determinată suplimentar de organele fiscale, facem precizarea că petenta nu aduce niciun argument asupra acestei sume, contrar prevederilor art.269 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

[...]

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, aspect de care petenta nu a ținut seama.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în

concret, **la adresa sumei în discuție**, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Pe cale de consecință, pentru **TVA în sumă de ... lei** se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a 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. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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; “

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... în sumă totală de ... lei

Referitor la capătul de cerere din contestație privind obligațiile fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, calculate asupra obligațiilor fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD ..., în cadrul procedurii orale de susținere a contestației din data de 09.05.2019, solicitată de petentă în conformitate cu preved.art. 276 alin (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, petenta completează contestația prin depunerea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... în sumă totală de ... lei emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg, în calitate de organ fiscal de administrare și comunicată petentei la data de 17.04.2019 .

Cu adresa din data de 17.05.2019 , DGRFP Timișoara-Serviciul de soluționare a contestațiilor solicită Serviciului Fiscal Orășenesc Hațeg, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.3.1-3.5 din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, întocmirea Referatului

cu propuneri de soluționare a contestației pentru capătul de cerere cu privire la Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., verificarea condițiilor procedurale și transmiterea acestuia către DGRFP Timișoara.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR_DGR ..., Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg înaintează organului de soluționare a contestației cele solicitate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., în dosarul fiscal nr.... s-a stabilit suma totală de ... lei reprezentând:

.....
Prin contestație, petenta susține că nedatorând debitele contestate, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

Luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, susținerile părților și actele normative incidente , se rețin următoarele:

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., în dosarul fiscal nr...., în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare , pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale datorate, organele fiscale teritoriale au calculat suma de ... lei reprezentând:

- **accesorii în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HD ...;

- **accesorii în sumă de ...lei** aferente TVA în sumă totală de ... lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HD ...;

- **accesorii în sumă de ... lei** pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe veniturile din salarii, contribuții aferente, impozitului pe venit micro și impozitului specific , declarate prin declarația fiscală cod 112 nr....

Prin prezenta Decizie emisă de DGRFP Timișoara-Serviciul de soluționare a contestațiilor, contestația formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... a fost soluționată, prin pronunțarea unei soluții după cum urmează:

1.Desființarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HD ..., pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

2.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara , pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit;

3. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara , pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (2) și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174

Dobânzi

(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.

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător."

În ceea ce privește **suma totală de ... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA** , precizăm că documentul prin care s-au individualizat sumele cu titlu de debit generator de accesorii îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara.

Așa cum am prezentat în cele anterioare, prin prezenta Decizie de soluționare emisă de DGRFP Timișoara-Serviciul de soluționare a contestațiilor, contestația formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... a fost soluționată, prin pronunțarea unei soluții atât de respingere, cât și de desființare.

În această situație, D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea pronunțării asupra cuantumului accesoriilor calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., aferente debitelor contestate de petentă și în soluționarea cărora s-a pronunțat o soluție de respingere și de desființare, neavând competența materială a fracționării acestora, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 50 alin. 2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

În considerarea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 279

Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat ...”

urmând ca în cauză să se pronunțe o soluție de desființare a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., emisă de organele fiscale din cadrul Serviciului Fiscal Orășenesc Hațeg, iar organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând accesorii pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe veniturile din salarii, contribuții aferente, impozitului pe venit micro și impozitului specific, obligații bugetare declarate de petentă prin declarația fiscală cod 112 nr...., prin contestație petenta nu aduce niciun argument referitor la modul de calcul, procentul utilizat sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile, astfel că potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, în speță se va face aplicațiunea art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„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 natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1.Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD ..., pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara , pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

3.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara , pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit;

4. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., în sumă de ... lei, emisă de organele fiscale din cadrul Serviciului Fiscal Orășenesc Hațeg, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

5. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de XSRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... pentru suma de ... lei .

6. Prezenta decizie se comunică la:

- Societatea **XSRL** cu sediul în localitatea Sarmizegetusa, ...
- Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg, ...
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

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

...
DIRECTOR GENERAL