

## **D E C I Z I A nr.1583/237/30.05.2016**

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL din Timișoara**, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../18.01.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../14.01.2016 de către AJFP Timiș - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice 4 asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea ... județul Timiș, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J35/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../27.11.2015 emise de AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală.

***Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.11.2015, se rețin următoarele:***

În drept, O.G. nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.85 *“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.109 *“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.*

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

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

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“5. instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../27.11.2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../27.11.2015.

***Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../27.11.2015, solicitându-se anularea parțială a deciziei cu suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr.F-TM .../27.11.2015, respectiv data de 07.12.2015 și în raport de data înregistrării la AJFP Timiș, respectiv data de 05.01.2016, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. Prin contestația formulată, petenta consideră neîntemeiate parte din constatările inspecției fiscale și subsecvent obligațiile de plată suplimentare stabilite, invocând în susținere următoarele:**

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, cu accesoriile aferente.

În mod greșit au fost încadrate ca fiind cheltuieli nedeductibile și s-a dispus recalcularea impozitului pe profit pentru următoarele cheltuieli în sumă totală de ... lei:

1) Suma de ... lei reprezentând 50% din cheltuielile cu dobânda și asigurarea aferente contractului de leasing financiar pentru autoturismul Volkswagen Touareg.

Întreaga cheltuială aferentă contractului de leasing este deductibilă potrivit art.21 alin.(4) lit.t) pct.2 din Codul fiscal, în condițiile în care autoturismul a fost folosit de către ..., angajata societății conform contractului de muncă nr.../05.06.2013 în funcția de agent de vânzări.

Împrejurarea că nu au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli cu combustibilul, respectiv cheltuieli suplimentare pentru societate, nu justifică soluția adoptată de organul de control.

2) Suma de ... lei reprezentând chiria plătită către SC Y SRL în baza facturii .../07.03.2014 reprezentând chirie pentru un spațiu comercial.

Suma achitată cu titlu de chirie este cheltuială deductibilă în condițiile în care închirierea spațiului s-a făcut în vederea desfășurării unei activități de comercializare utilaje agricole, imobilul fiind situat lângă un drum național.

După două luni de la preluarea spațiului s-a constatat că folosința lui

implica costuri foarte mari cu amenajarea unui acces și în aceste condiții prin acord cu proprietarul s-a reziliat contractul de închiriere înainte de expirarea duratei contractuale.

Deschiderea punctului de lucru, în sensul înregistrării lui la ORC și AFP nu s-a mai făcut datorită celor relatate și oricum obligația de a înregistra punctul de lucru trebuia făcută anterior începerii activității.

3) Suma de ... lei reprezentând lipsă în gestiune constatată la inventarul efectuat la data de 25.04.2014 în gestiunea "alte materiale consumabile" și "mărfuri".

Prin raportul de inspecție fiscală, pornind de la inventarul efectuat de inspectorii antifraudă la 25.04.2014, se reține că la acea dată s-a constatat un minus în gestiune în sumă totală de ... lei, din care ... lei aferent gestiunii "Alte materiale consumabile (îngrășăminte)" și ... lei aferent gestiunii "Mărfuri (cereale)".

În realitate minusul la inventar și pentru care se impune stabilirea de obligații de plată suplimentare este de numai ... lei, din care ... lei aferent gestiunii "Alte materiale consumabile (îngrășăminte)" și ... lei aferent gestiunii "Mărfuri (cereale)".

În susținere, petenta mai invocă faptul că:

- nu a primit niciun exemplar al listelor de inventar întocmite de către inspectorii antifraudă pentru a putea verifica exactitatea celor consemnate și a putea face înregistrările contabile;
- la efectuarea inventarului nu au fost luate în considerare documente întocmite de societate și care justifică ieșirile din gestiune;
- urmare a refacerii inventarului pe baza situației reale în ce privește gestiunea "Mărfuri", lipsa reală din gestiune este de ... lei și este compusă din:
  - 9 saci de sămânță de porumb în valoare de ... lei
  - 6 saci de sămânță de sorg în valoare de ... lei
  - 120.000 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei
  - 14.467 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei;
- pentru celelalte mărfuri există documente contabile care atestă vânzarea sau consumul lor, fie se regăsesc în magazia societății;
- pentru o parte din mărfurile lipsă societatea a efectuat deja înregistrările contabile prin care a încadrat cheltuiala efectuată cu achiziția (producția) mărfurilor ca o cheltuială nedeductibilă.

Astfel, prin procesul-verbal de diminuare stoc nr... din 01.04.2014 a fost diminuat stocul cu cantitatea de 120.000 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei, cu consecința înregistrării sumei de ... lei ca o cheltuială nedeductibilă, iar prin procesul-verbal de diminuare stoc nr... din 30.09.2014 a fost diminuat stocul cu cantitatea de 14.467 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei. Diminuările de stoc au fost făcute datorită deprecierei mărfurilor.

- de asemenea, urmare a refacerii inventarului pe baza situației reale în ce privește gestiunea "Alte materiale", lipsa reală din gestiune este de ... lei și nu de ... lei;

- pentru diferența de ... lei există documente care atestă ieșirea din gestiune anterior inventarului.

În ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, cu accesoriile aferente, nu este datorată.

În mod greșit a fost considerată ca nedeductibilă TVA în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

1) Suma de ... lei, reprezentând TVA achitată către SC Z. SRL în baza facturilor nr.../22.03.2012, nr.../31.05.2012 și nr.../12.07.2013.

Termenul pentru finalizarea contractului de vânzare-cumpărare a fost stabilit de părți prin ultimul act adițional la data de 30.10.2013, însă acest termen nu a putut fi respectat datorită vânzătoarei SC Z. SRL care nu a putut ridica interdicția de înstrăinare care greva imobilul ce face obiectul promisiunii.

În același timp, conform normelor legale în vigoare la data încheierii antecontractului, societatea avea la dispoziție un termen de 3 ani (termenul general de prescripție) pentru valorificarea drepturilor născute din acest antecontract, fie prin a cere rezoluțiunea lui și restituirea avansului, fie pentru a solicita obligarea vânzătoarei la încheierea contractului de vânzare-cumpărare.

Suma achitată reprezintă un avans și până la definitivarea situației antecontractului nu se poate susține că TVA aferentă acestei sume nu este deductibilă, cu atât mai mult cu cât societatea vânzătoare a colectat TVA plătită de societate.

Din datele existente pe portalul Tribunalului Timiș, rezultă că la data de 08.10.2015, prin Sentința civilă nr.../2015 pronunțată de Tribunalul Timiș a fost deschisă procedura de insolvență a SC Z. SRL.

În aceste condiții, având în vedere că suma plătită reprezintă un avans și conform prevederilor art.21 din Codul fiscal potrivit căroră, sumele plătite care nu mai pot fi recuperate de la entități pentru care a fost finalizată procedura insolvenței sunt considerate cheltuieli deductibile, societatea consideră că în mod greșit s-a apreciat că TVA este nedeductibilă.

2) Suma de ... lei reprezentând TVA achitată către SC Q SRL în baza facturii .../26.08.2013.

TVA este deductibilă în condițiile în care pe de o parte, suma a fost plătită cu titlu de avans și până la definitivarea contractului nu se poate stabili cu precizie natura cheltuielii efectuate, iar pe de altă parte, lucrările de curățare a canalelelor sunt necesare pentru buna întreținere a suprafeței de peste 300 hectare de teren agricol deținut de către societate.

3) Suma de ... lei reprezentând 50% din TVA achitată în baza contractului de leasing pentru autoturismul ...

În susținere, se arată că rămân valabile aspectele reținute la capătul de cerere privind deductibilitatea integrală a cheltuielilor pentru autovehiculele folosite de agenții de vânzări.

4) Suma de ... lei reprezentând TVA achitată către SC W SRL în baza

facturii .../07.03.2014 reprezentând TVA aferentă chirie în sumă de ... lei pentru un spațiu comercial.

În susținere, se arată că rămân valabile aspectele reținute la capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielii cu chiria.

5) Suma de ... lei reprezentând TVA aferentă sumei de ... lei cu privire la care s-a stabilit în mod greșit că este minus în gestiune.

Pe lângă cele arătate la capătul de cerere privind impozitul pe profit, petenta arată că prin cele două note contabile din aprilie și septembrie 2014, pentru suma de ... lei reprezentând prețul celor 134.467 kg floarea-soarelui, TVA aferentă a fost rectificată ca fiind TVA nedeductibilă, împrejurare reflectată ca atare în decontul de TVA depus în luna următoare și ca urmare nu mai poate fi stabilită o obligație de plată suplimentară.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .../27.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:**

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, societatea contestă doar impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

Referitor la impozitul pe profit

Urmare a verificării efectuate s-au constatat următoarele:

1) Începând cu luna iulie 2013, societatea contractează în regim de leasing financiar un autoturism marca ... pentru care deduce integral cheltuiala cu dobânda și asigurarea. Întrucât în toată perioada de la începutul leasingului și până la sfârșitul perioadei controlate, în evidența contabilă a societății nu este înregistrat niciun consum de combustibil deci implicit nu există nici foi de parcurs pentru a demonstra că este utilizat exclusiv în activitatea economică, organele de control au stabilit că doar 50% din totalul cheltuielii cu dobânda și asigurarea pentru acest autoturism este cheltuială deductibilă, diferența de 50% în cuantum de ... lei fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal.

2) Conform facturii nr..../07.03.2014 emisă de SC Y SRL, societatea deduce cheltuiala cu chiria în sumă de ... lei (baza impozabilă) și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Conform contractului prezentat, chiria este aferentă unui imobil situat în localitatea ..., județul Timiș.

Intrucât societatea nu a justificat necesitatea închirierii imobilului și neavând nici punct de lucru declarat, organele de control au stabilit că această

chirie este cheltuială nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

3) În luna aprilie 2014, conform Procesului verbal nr.../15.05.2014 cu anexele aferente, întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă 5 Deva, în prezența administratorului au fost confruntate stocurile faptice cu cele scriptice.

Din documentele primite de la Direcția Regională Antifraudă 5 Deva, s-a constatat că inspectorii antifraudă au efectuat în data de 25.04.2014 în prezența administratorului doamna ..., inventarierea stocurilor de marfă și alte materiale consumabile, luându-i acesteia o Declarație de inventar în conformitate cu prevederile Anexei 1 pct.8 lit.a) din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii aprobate prin OMFP nr.2861/2009.

În Declarația de inventar, la pct.6, aceasta precizează că nu are documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au fost predate la contabilitate.

Urmare a efectuării inventarierii, din listele de inventar întocmite la data de 25.04.2014 de inspectorii antifraudă și semnate la rubrica “gestionar” de doamna ... și la rubrica “contabilitate” de domnul ... (reprezentantul firmei care conduce evidența contabilă), puse la dispoziția organelor de control în copie, a fost constatat un minus de inventar la gestiunea “Alte materiale consumabile (îngrășăminte)” în valoare de ... lei și un minus de inventar la gestiunea “Mărfuri (cereale)” în valoare de ... lei.

În data de 14.05.2015 au fost solicitate de către inspectorii antifraudă explicații scrise domnului ..., care începând cu data de 07.05.2014 a fost împuternicit să reprezinte societatea.

Prin Nota explicativă, reprezentantul societății nu justifică minusul de gestiune constatat de inspectorii antifraudă, neprezentând alte dovezi cu privire la eventuale furturi și nici acte doveditoare din care să rezulte o degradare calitativă a acestora.

Având în vedere cele menționate cu privire la minusul de inventar, organele de control au stabilit că suma de ... lei este cheltuială nedeductibilă, fiindu-i aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal.

Aferent perioadei supusă verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Urmare a verificării efectuate s-au constatat următoarele:

1) Societatea încheie antecontractul de vânzare-cumpărare nr.../22.03.2012 cu SC Z. SRL, al cărui obiect îl reprezintă cumpărarea apartamentului nr.25 și

loc parcare nr.3 situat în Timișoara, în valoare totală de ... euro + TVA. În acest sens SC Z. SRL emite facturile de avans:

- nr.../22.03.2012 în sumă de ... lei și TVA aferentă de ... lei
- nr.../31.05.2012 în sumă de... lei și TVA aferentă de ... lei
- nr.../12.07.2013 în sumă de ... lei și TVA aferentă de ... lei.

Conform actului adițional nr.../01.10.2012 la antecontract, data încheierii contractului definitiv de vânzare-cumpărare poate fi amânată până la data de 30.10.2013. Întrucât termenul de finalizare a contractului a expirat iar operațiunea nu a mai avut loc, organele de control au stabilit că TVA dedusă în sumă totală de ... lei aferentă celor trei facturi este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

2) Cu privire la aplicarea prevederilor art.147(4) din Codul fiscal "Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce" s-a constatat că în luna august 2013, societatea deși evidențiază în coloană separată în jurnalul de cumpărări la rubrica "achiziții destinate exclusiv operațiunilor care nu dau drept de deducere" factura nr.../26.08.2013 emisă de SC Q SRL și care reprezintă avans conform contract nr.../21.07.2013 (al cărui obiect îl reprezintă curățat canale) în valoare de ... lei, deduce eronat TVA aferentă în sumă de ... lei (conform Jurnalului de cumpărări).

Organele de control au stabilit TVA în sumă de ... lei aferentă operațiunilor care nu dau drept de deducere (arenda) ca fiind nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145alin.2) lit.a) din Codul fiscal.

3) Așa cum s-a descris și la cap. Impozit pe profit, începând cu luna iulie 2013 societatea contractează în regim de leasing financiar un autoturism marca ...

Întrucât în toată perioada de la începutul leasingului și până la sfârșitul perioadei controlate, în evidența contabilă a societății nu este înregistrat niciun consum de combustibil deci implicit nu există nici foi de parcurs pentru acest autoturism, organele de control au stabilit că acestei operațiuni de leasing îi sunt aplicabile prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal.

În aceste condiții doar 50% din totalul TVA este deductibilă, diferența de 50% în cuantum de ... lei fiind nedeductibilă.

4) Societatea deduce conform facturii nr.../07.03.2014 emisă de SC Y SRL cheltuiala cu chiria în sumă de ... lei (baza) și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Conform contractului prezentat, chiria este aferentă unui imobil situat în localitatea ..., județul Timiș.

Întrucât societatea nu a justificat necesitatea închirierii imobilului și neavând nici punct de lucru declarat, organele de control au stabilit că TVA în sumă de ... lei este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.



5) Așa cum s-a detaliat la cap. Impozit pe profit, în luna aprilie 2014, conform Pocesului verbal nr.../15.05.02014 cu anexele aferente, întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă 5 Deva, în prezența administratorului au fost confruntate stocurile faptice cu cele scriptice.

Din listele de inventar din data de 25.04.2014 puse la dispoziție a fost constatat un minus de inventar la gestiunea “Alte materiale consumabile (îngrășăminte)” în valoare de ... lei și un minus de inventar la gestiunea “Mărfuri (cereale)” în valoare de ... lei.

Prin Nota explicativă luată de inspectorii antifraudă, reprezentantul societății nu justifică minusul de gestiune constatat, neprezentând alte dovezi cu privire la eventuale furturi și nici acte doveditoare din care să rezulte o degradare calitativă a acestora, motiv pentru care organele de control au procedat la ajustarea TVA în sumă de ... lei (... x 24%), în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

Aferent perioadei supusă verificării, organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar o TVA în sumă totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent TVA stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

### **III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei, se rețin următoarele:**

Perioada supusă verificării: ianuarie 2011 - iunie 2015 în cazul impozitului pe profit și decembrie 2011 - iunie 2015 în cazul TVA.

Prin Decizia de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 emisă de AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 respectiv, pentru obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere

- ... lei - penalități de întârziere.

**A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestată poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă totală de ... lei.**

**A.1) Referitor la suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu dobânda și asigurarea aferente contractului de leasing financiar pentru autoturismul marca ..., cauza supusă soluționării este dacă legal, organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea acestor cheltuieli, la 50%, stabilind ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în speță, în condițiile în care contestatorul nu face dovada cu documente justificative că autoturismul este utilizat în scopul activității economice.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada anilor 2013 - 2015, societatea contestată a înregistrat în mod nejustificat, contravaloarea cheltuielilor cu dobânda și asigurarea aferente contractului de leasing financiar pentru autoturismul marca ..., fără a se limita dreptul de deducere în procent de 50% , ca urmare a nedovedirii prin consum de combustibil înregistrat în evidența contabilă, foi de parcurs sau alte documente, precum că acesta este utilizat în scopul activității economice.

Organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, au limitat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânda și asigurarea aferente contractului de leasing financiar, la 50%, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei (... lei aferente anului 2013, ... lei aferente anului 2014 și ... lei aferente anului 2015).

**În drept**, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“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.(...)”*

Art.21 *“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.t) din același act normativ, unde se specifică :

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...) t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 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.*

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

*Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”*

La pct.49<sup>2</sup> din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede:

*“În sensul prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».*

*Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.*

*Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv 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.”*

*În speța, se reține că organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânda și asigurarea, aferente contractului de*

leasing financiar pentru autoturismul marca ..., la 50% la calculul profitului impozabil, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei, motivat de faptul că, în evidența contabilă a societății nu este înregistrat niciun consum de combustibil și implicit, societatea nu face dovada cu documente justificative (foi de parcurs sau alte documente) că acest autoturism este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

În susținerea contestației, contestatară arată că “autoturismul a fost folosit de către ... care este angajata societății conform contractului de muncă nr.../05.06.2013, în funcția de agent de vânzări” anexând în acest sens contractul de muncă.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că, documentul prezentat de societate nu poate fi considerat ca fiind document justificativ din care să rezulte exclusivitatea utilizării acestui autoturism în scopurile economice ale societății.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se specifică în mod clar că justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative.

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

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

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

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

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

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

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.*

*Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”*

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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu dobânda și asigurarea, aferente contractului de leasing financiar pentru autoturismul marca ..., la 50%, stabilind ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei.

A.2.) Cu privire la suma de 8.997 lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor cu chiria facturată de către SC Y SRL, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, nu a rezultat necesitatea închirierii spațiului respectiv și utilizarea efectivă în interesul activității sale.

**În fapt**, SC X SRL, în calitate de chiriaș, a încheiat cu SC Y SRL, în calitate de proprietar, contractul de închiriere nr.../01.03.2014, contract încheiat pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 01.03.2014, cu posibilitatea de fi prelungit, prețul contractului fiind de ... euro/lună + TVA.

Conform punctului II din contract “Obiectul contractului îl constituie închirierea imobilului situat în ... (...) a următoarelor bunuri:

1. Hală metalică în suprafață de 594 m<sup>2</sup>.
2. Hală în suprafață de 596 m<sup>2</sup> care este dotată cu 2 birouri, magazine, vestiar, baie, bucătărie încălzire proprie. (...)
3. Curte în suprafață de 1.500 m<sup>2</sup>.”

În baza facturii nr.../07.03.2014 emisă de către SC Y SRL, societatea contestatară deduce cheltuiala cu chiria în sumă de ... lei (baza impozabilă) și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea contestatară nu a avut punct de lucru declarat și implicit nu a justificat necesitatea închirierii imobilului, considerând că această cheltuială cu chiria nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, aceasta fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului

impozabil, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“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.(...)”*

Art.21 *“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. (...)”*.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că la calculul profitului impozabil sunt considerate deductibile, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În motivarea contestației formulate, societatea petentă precizează că închirierea spațiului s-a făcut în vederea desfășurării unei activități de comercializare utilaje agricole, însă, datorită costurilor foarte mari rezultate din exploatarea lui (amenajarea unui acces), prin acord cu proprietarul s-a procedat la rezilierea contractului de închiriere înainte de expirarea duratei contractuale.

Astfel, conform Acordului de reziliere încheiat la data de 01.07.2014, între SC X SRL, în calitate de chiriaș și SC Y SRL, în calitate de proprietar, părțile au convenit de comun acord încetarea anticipată a contractului de închiriere nr.../01.03.2014 începând cu data de 01.07.2014.

Așa cum s-a reținut mai sus, în baza facturii nr.../07.03.2014 emisă de către SC Y SRL, societatea contestatară deduce cheltuiala cu chiria în sumă de ... lei (baza impozabilă) și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

Iar potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea închirierii spațiului și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul

efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

**A.3.) Cu privire la suma de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune.**

**În fapt**, în urma controlului desfășurat în perioada 25.04. - 15.05.2014 de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva și finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.../15.05.2014, s-a constatat că SC X SRL a înregistrat un minus de inventar în gestiunea societății, în sumă totală de ... lei din care, suma de ... lei aferentă gestiunii contului 302.08 “Alte materiale consumabile” constând în diverse produse chimice și suma de ... lei aferentă gestiunii contului 371 “Mărfuri” constând în cereale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală aparținând AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală au încheiat Decizia de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și având în vedere lipsa din gestiunea societății în sumă totală de ... lei, dovedită conform documentelor existente la dosar și înscrisă în procesul verbal al Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva, au reținut că SC X SRL nu putea considera cheltuielile aferente ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și nici nu beneficiază de dreptul de a deduce TVA aferentă.

Prin contestația formulată, petenta arată că “în realitate minusul la inventar și pentru care se impune stabilirea de obligații de plată suplimentare este de numai ... lei, din care ... lei aferent gestiunii “Alte materiale consumabile (îngrășăminte)” și ... lei aferent gestiunii “Mărfuri (cereale)”.

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

și ale pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

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

Față de prevederile legale de mai sus, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În opinia contestatoarei, lipsa din gestiune constatată de către inspectorii antifraudă nu este reală, invocând că la efectuarea inventarului nu au fost luate în considerare documente întocmite de societate și care justifică ieșirile din gestiune. De asemenea, susține că nu a primit niciun exemplar al listelor de inventar întocmite de către inspectorii antifraudă pentru a putea verifica exactitatea celor consemnate și a putea face înregistrările contabile.

Totuși aceste afirmații se fac în contextul în care verificarea a avut la bază documentele financiar-contabile prezentate de contribuabil pentru justificarea înregistrărilor din evidența contabilă. Organele de control au stabilit starea de fapt, la momentul controlului în funcție de aceste documente.

Astfel, față de aceste argumente ale contestatoarei, se rețin precizările inspectorilor antifraudă din Pocesul verbal nr.../ 15.05.02014, potrivit cărora:

- conform documentelor de evidență gestionară și contabilă puse la dispoziție, s-a constatat că la data începerii verificării, SC X SRL înregistra un stoc scriptic de bunuri, evaluat la cost de achiziție în sumă totală de ... lei, aferent gestiunii contului 302.08 “Alte materiale consumabile” constând în diverse produse chimice, în sumă de ... lei și aferent gestiunii contului 371 “Mărfuri” constând în cereale, în sumă de ... lei;
- din deplasarea efectuată la imobilul cu destinație agricolă deținut de societate și în prezenta administratorului ... s-a constatat că, în fapt, stocurile scriptice de active circulante înscrise în evidențele prezentate există fizic doar scriptic;
- ținând cont și de inexistența altor eventuale spații de depozitare, în vederea determinarea stării de fapt, a fost solicitată reprezentantului legal o Declarație de inventar, potrivit prevederilor Anexei 1 pct.8 lit.a) din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii aprobate prin O.M.F.P. nr.2861/2009;
- ulterior, starea de fapt astfel constatată a fost consemnată în liste de inventariere, întocmite potrivit prevederilor art.18 din același act normativ, rezultând la acea dată, un minus de inventar în gestiunea societății în sumă totală de ... lei, din care ... lei aferent gestiunii de alte materiale consumabile (produse chimice) și respectiv ... lei aferent gestiunii de mărfuri (cereale);



- având în vedere aspectele astfel constatate, în data de 14.05.2015 au fost solicitate explicații scrise domnului ..., care începând cu data de 07.05.2014 a fost împuternicit să reprezinte societatea; prin Nota explicativă, reprezentantul societății nu justifică minusul de gestiune constat;

- nu au fost prezentate dovezi privind existența unor furturi de mărfuri, înregistrate la organele de cercetare și pentru care să fie emisă o hotărâre judecătorească definitivă și nici acte doveditoare din care să rezulte vreo degradare calitativă a acestora, cu atât mai puțin documente care să facă dovada distrugerii și scoaterii din circuitul economic a bunurilor în cauză în valoare de ... lei, constatate minus la inventariere.

De asemenea, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../27.11.2015, potrivit cărora:

- în Declarația de inventar, administratorul, doamna ..., precizează că nu are documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au fost predate la contabilitate;

- urmarea a efectuării inventarierii, listele de inventar întocmite la data de 25.04.2014 au fost semnate la rubrica "gestionar" de doamna ... și la rubrica "contabilitate" de domnul ... (reprezentantul firmei care conduce evidența contabilă).

Având în vedere cele de mai sus, se reține că minusul de inventar înregistrat în gestiunea societății, a fost determinat de organele de control pe baza actelor și documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, din analiza cărora au stabilit stocul scriptic, care diferă de inventarul factual realizat la data de 25.04.2014, pentru diferența constatată fiind stabilite implicațiile fiscale, pe care de altfel, petenta le contestă parțial.

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor 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."*

Astfel, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Faptul că petenta înțelege să depună în susținerea contestației procesul-verbal de diminuare stoc nr... din 01.04.2014 prin care a fost diminuat stocul cu cantitatea de 120.000 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei și procesul-verbal de diminuare stoc nr... din 30.09.2014 prin care a fost diminuat stocul cu cantitatea de 14.467 kg floarea-soarelui în valoare de ... lei, aceste documente nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației. Așa cum reține petenta, diminuările de stoc au fost făcute datorită

deprecierii mărfurilor, fără însă a fi susținute cu documente din care să rezulte că acestea reprezintă stocuri degradate calitativ și îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, respectiv nu sunt imputabile, degradarea se datorează unor cauze obiective și se face dovada că au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Iar, faptul că pentru celelalte bunuri (cereale, produse chimice) petenta susține că există documente contabile care fie atestă vânzarea sau consumul lor, fie se regăsesc în magazia societății, de asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei, în condițiile în care nu sunt susținute documentar.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță, argumentele și documentele existente la dosarul cauzei care nu sunt de natură a schimba constatarea organelor de control referitoare la lipsa în gestiunea societății, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

În concluzie, în baza celor reținute la litera A) și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la reconsiderarea bazei impozabile și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”* se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată SC X SRL pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatară poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

**B.1.)** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă ratelor de leasing privind contractul de leasing financiar pentru autoturismul marca ..., cauza supusă soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA la 50%, stabilind că societatea nu are dreptul să deducă suma sus menționată, în condițiile în care contestatorul

nu face dovada cu documente justificative că acest autoturism este utilizat în scopul activității economice.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL, înregistrează în mod nejustificat, TVA deductibilă aferentă ratelor de leasing pentru autoturismul marca ... achiziționat în leasing financiar, în sumă de ... lei, fără a se face dovada prin consum de combustibil înregistrat în evidența contabilă, foi de parcurs sau alte documente, precum că acest autoturism este utilizat în scopul activității economice, încălcându-se prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA în procent de 50%, stabilind o TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei.

**În drept**, prevederile art.145 și art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art.145 *“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile; (...)*”

Art.145<sup>1</sup> *“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. (...)*”

coroborate cu prevederile punctului 45<sup>1</sup> din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“(1) În aplicarea art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuiești 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.145<sup>1</sup> 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.146-147<sup>1</sup> 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. (...)"*

Din prevederile legale sus-citate, rezultă faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor legate de vehiculele aflate în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele în cauză nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Prin excepție de la această regulă, în situația în care autovehiculele aflate în folosința persoanei impozabile, care îndeplinesc caracteristicile menționate mai sus, sunt utilizate exclusiv pentru activități economice sau pentru destinațiile concrete și particulare prevăzute la lit.a) - f) a art.145<sup>1</sup> alin.(3) din Codul fiscal, atunci și numai atunci, agentul economic are dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor legate de aceste vehiculele, situație în care se aplică regulile generale de deducere prevăzute de art.145 și art.146 - 147<sup>1</sup>.

Prin punctul 45<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare) au fost stabilite în detaliu condițiile de folosință ale autovehiculelor, precum și activitățile concrete în care acestea trebuie să fie utilizate pentru a beneficia de norma generală a exercitării integrale a dreptului de deducere a taxei, conform regulilor prevăzute de art.145 și art.146 - 147<sup>1</sup>. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere al TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturismul marca Volkswagen Touareg la 50%, stabilind o TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei, motivat de faptul că în evidența contabilă a societății nu este înregistrat

niciun consum de combustibil și implicit, societatea nu face dovada cu documente justificative (foi de parcurs sau alte documente) că acest autoturism este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A.1.) al prezentei sunt aplicabile în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Așa cum s-a reținut, societatea contestatară nu a prezentat documente doveditoare care să înlăture și să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt în raport cu constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală legal au limitat la 50% dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing pentru autoturismul marca ..., stabilind că societatea nu are dreptul să deducă TVA în sumă de ... lei.

**B.2.)** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă chiriei facturată de către SC Y SRL, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, nu a rezultat necesitatea închirierii spațiului respectiv și utilizarea efectivă în interesul activității sale.

**În fapt**, așa cum s-a arătat și la capitolul Impozit pe profit, SC X SRL, în calitate de chiriaș, a încheiat cu SC Y SRL, în calitate de proprietar, contractul de închiriere nr.../01.03.2014, contract încheiat pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 01.03.2014, cu posibilitatea de fi prelungit, prețul contractului fiind de ... euro/lună + TVA.

Conform punctului II din contract "Obiectul contractului îl constituie închirierea imobilului situat în ... (...) a următoarelor bunuri:

4. Hală metalică în suprafață de 594 m<sup>2</sup>.
5. Hală în suprafață de 596 m<sup>2</sup> care este dotată cu 2 birouri, magazine, vestiar, baie, bucătărie încălzire proprie. (...)
6. Curte în suprafață de 1.500 m<sup>2</sup>."

În baza facturii nr.../07.03.2014 emisă de către SC Y SRL, societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu a avut punct de lucru declarat și implicit nu a justificat necesitatea închirierii imobilului, reținând în acest caz că, această operațiune de închiriere nu a fost destinată realizării operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care, au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile

art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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;...*”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În motivarea contestației formulate, societatea petentă precizează că închirierea spațiului s-a făcut în vederea desfășurării unei activități de comercializare utilaje agricole, însă, datorită costurilor foarte mari rezultate din exploatarea lui (amenajarea unui acces), prin acord cu proprietarul s-a procedat la rezilierea contractului de închiriere înainte de expirarea duratei contractuale.

Astfel, conform Acordului de reziliere încheiat la data de 01.07.2014, între SC X SRL, în calitate de chiriaș și SC Y SRL, în calitate de proprietar, părțile au convenit de comun acord încetarea anticipată a contractului de închiriere nr.../01.03.2014 începând cu data de 01.07.2014.

Așa cum s-a reținut mai sus, în baza facturii nr.../07.03.2014 emisă de către SC Y SRL, societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei.

Organul de soluționare a contestației reține că, prin utilizarea sintagmei “*dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)*”, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv că scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar

fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

Iar potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea închirierii spațiului și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

**B.3.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor pentru achiziția unui apartament și a unui loc de parcare, conform facturilor emise de SC Z. SRL, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, a rezultat că operațiunea de vânzare-cumpărare nu a mai avut loc.**

**În fapt, SC X SRL, în calitate de beneficiar-cumpărător, a încheiat cu SC Z. SRL, în calitate de promitentă-vânzătoare, la data de 22.03.2012, antecontractul de vânzare-cumpărare și promisiune de vânzare-cumpărare, al cărui obiect îl reprezintă cumpărarea unui apartament și a unui loc parcare.**

În acest sens, SC Z. SRL a emis facturile de avans:

- nr.../22.03.2012 în sumă de ... lei și TVA aferentă de ... lei
- nr.../31.05.2012 în sumă de ... lei și TVA aferentă de ... lei
- nr.../12.07.2013 în sumă de ... lei și TVA aferentă de ... lei.

Conform mențiunilor din actul adițional nr.../01.10.2012 la antecontractul de vânzare-cumpărare *“data încheierii contractului definitiv de vânzare-cumpărare poate fi amânată până la data de 30.10.2013”*.

Urmare inspecției, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA dedusă în sumă totală de ... lei, aferentă celor trei facturi de avans este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, reținând că termenul de finalizare a contractului a vânzare-cumpărare a expirat, iar operațiunea nu a mai avut loc.

Conform prevederilor art.125<sup>1</sup> *“Semnificația unor termeni și expresii”* alin.(1) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de*

*bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;*”,

coroborate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.29 și pct.30 din același act normativ, care stipulează:

Pct.29 *“taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;*

pct.30 *“taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art.145 alin.(2) - (4);”*.

De asemenea, conform prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.*

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

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

*a) operațiuni taxabile; (...)*”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

Art.146 *“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; ... ”*

iar potrivit art.128 *“Livrarea de bunuri”* alin.(1) din același act normativ:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o persoană impozabilă dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea acestor dispoziții legale, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau



să urmeze să obțină un bun/acesteia să i se livreze sau să urmeze să i se livreze un bun - care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv a obținerii bunului urmare operațiunii de livrare, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În cazul în speță, antecontractul de vânzare-cumpărare și promisiune de vânzare-cumpărare, încheiat în anul 2012, nu constituie o vânzare-cumpărare autentică și nu produce efectele unei asemenea tranzacții. Promisiunea bilaterală constituie un contract distinct, ce dă naștere la drepturi de creanță, ambele părți obligându-se să încheie în viitor, la prețul stabilit, un contract de vânzare-cumpărare.

Spre deosebire de promisiunea bilaterală, prin contractul de vânzare-cumpărare se realizează transferul unui drept real, respectiv transferul dreptului de proprietate, cumpărătorul dobândind dreptul de a se bucura și dispune de un lucru în mod exclusiv și absolut, însă în limitele determinate de lege.

Conform mențiunilor din actul adițional nr.../01.10.2012 la antecontractul de vânzare-cumpărare și promisiune de vânzare-cumpărare *“data încheierii contractului definitiv de vânzare-cumpărare poate fi amânată până la data de 30.10.2013”*.

Urmare inspecției, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA dedusă în sumă totală de ... lei, aferentă celor trei facturi de avans este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, reținând că termenul de finalizare a contractului de vânzare-cumpărare a expirat, iar operațiunea de vânzare-cumpărare nu a mai avut loc.

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că termenul pentru finalizarea contractului de vânzare-cumpărare nu a putut fi respectat datorită vânzătoarei SC Z. SRL. În același timp, susține că avea la dispoziție un termen de 3 ani (termenul general de prescripție) pentru valorificarea drepturilor născute din acest antecontract, fie prin a cere rezoluțiunea lui și restituirea avansului, fie pentru a solicita obligarea vânzătoarei la încheierea contractului de vânzare-cumpărare.

Se reține că nu au fost prezentate documente din care să rezulte dacă a fost întreprinsă vreo acțiune în acest, pentru valorificarea drepturilor născute din acest antecontract, așa cum a reținut contestatara că avea posibilitatea legală de a acționa SC Z. SRL, cu atât mai mult cu cât, termenul de finalizare a contractului de vânzare-cumpărare a expirat la data de 30.10.2013.

Iar faptul că la data de 08.10.2015, prin Hotărârea intermediară .../2015 pronunțată de Tribunalul Timiș a fost deschisă procedura insolvenței a SC Z.

SRL, aceasta nu are nicio relevanță în soluționarea favorabilă a contestației cu privire la speța în discuție, respectiv de condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o persoană impozabilă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, cu privire la invocarea prevederilor art.21 din Codul fiscal, organul de soluționare a contestației reține că, agentul economic interpretează în mod eronat prevederile Codului fiscal, aplicând criteriile de deductibilitate specific menționate în scop de impozit pe profit și nu în materie de TVA. În realitate, legislația în materie de TVA conține propriile criterii de deductibilitate, care nu sunt identice cu cele aplicabile cheltuielilor din perspectiva impozitului pe profit. Deductibilitatea TVA trebuie analizată strict pe baza prevederilor art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Totodată, se reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

**B.4.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL în mod corect și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de SC Q SRL, în condițiile în care achiziția este destinată operațiunilor care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, în luna august 2013, în baza facturii fiscale nr.../26.08.2013 emisă de SC Q SRL, reprezentând contravaloare “avans factură cf. contract .../21.07.2013” al cărui obiect îl reprezintă lucrările de curățare a canalelor, în valoare totală de ... lei, societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Totodată, în luna august 2013, societatea evidențiază în coloană separată în Jurnalul pentru cumpărări la rubrica “achiziții destinate exclusiv operațiunilor care nu dau drept de deducere”, factura fiscală nr.../26.08.2013 emisă de SC Q SRL.

Urmare inspecției, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA dedusă în sumă de ... lei, aferentă operațiunilor care nu dau drept de deducere (arenda) este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În susținerea contestației, petenta invocă în esență faptul că “TVA

aferentă acestei plăți este deductibilă în condițiile în care, pe de o parte, suma a fost plătită cu titlu de avans și până la definitivarea contractului nu se poate stabili cu precizie natura cheltuielii efectuate și pe de altă parte, lucrările de curățare a canalelor sunt necesare pentru buna întreținere a suprafeței de peste 300 hectare de teren agricol deținut de către societate”, arătând că anexează în susținere o copie a facturii nr.../26.08.2013.

**În drept**, prevederile art.126 alin.(9) lit.c) și art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.126 “*Operațiuni impozabile.*

(9) *Operațiunile impozabile pot fi: (...)*

c) *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art.141;”*

Art.141 “*Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării.*

(2) *Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: (...)*

e) *arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni: (...)*

(3) *Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.*

Totodată, conform prevederilor art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) *Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.*

Iar, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“*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;... ”*

Având în vedere prevederile legale, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt considerate operațiuni impozabile și operațiunile scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, iar achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de

operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Totodată, persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Factura fiscală nr.../26.08.2013 reprezintă avans pentru lucrările de curățare a canalelelor pe terenurile date în arendă de SC X SRL către SC Q SRL.

Întrucât veniturile obținute din arendarea terenurilor proprii sunt facturate fără TVA, iar societatea nu a optat pentru taxarea acestei operațiuni prevăzută la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, a fost analizată posibilitatea de încadrare în prevederile art.147 din același act normativ, respectiv dacă societatea avea obligația calculării pro-ratei, așa cum stipulează prevederile art.147 alin.(5) din codul fiscal: *“(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata”*.

În conformitate cu prevederile art.147 alin.(4) din Codul fiscal, societatea evidențiază distinct în Jurnalul pentru cumpărări, achizițiile destinate pentru terenurile arendate, condiții în care, nu se aplică deducerea taxei pe bază de pro-rata, în conformitate cu prevederile punctului 47 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*47. (1) În aplicarea art.147 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu da drept de deducere și parțial activității care da drept de deducere, nu se aplică prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro-rata.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea desfășoară activități scutite de taxă fără drept de deducere, iar achizițiile efectuate de societate sunt pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.

Iar, așa cum s-a reținut mai sus, deși evidențiază factura fiscală nr.../26.08.2013 emisă de SC Q SRL în coloană separată în Jurnalul pentru cumpărări la rubrica “achiziții destinate exclusiv operațiunilor care nu dau drept de deducere”, societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Ca urmare, achizițiile efectuate în scopul realizării lucrărilor de curățare a canalelor pe terenurile date în arendă de SC X SRL către SC Q SRL, se raportează la/sunt legate de operațiunile de arendare, care le-au generat sau altfel spus, urmează un tratament fiscal identic, or, așa cum s-a reținut mai sus, arendarea este o operațiune scutită de taxă fără drept de deducere, astfel că, pe cale de consecință, și TVA aferentă achizițiilor efectuate în scopul realizării acestora nu se deduce.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

**B.5.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA stabilită suplimentar prin ajustarea TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune.**

**În fapt**, așa cum rezultă din considerentele arătate la Capitolul III litera A.3.) privind impozitul pe profit, în urma controlului desfășurat în perioada 25.04. - 15.05.2014 de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva și finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.../15.05.2014, s-a constatat că SC X SRL a înregistrat un minus de inventar în gestiunea societății, în sumă totală de ... lei din care, suma de ... lei aferentă gestiunii contului 302.08 “Alte materiale consumabile” constând în diverse produse chimice și suma de ... lei aferentă gestiunii contului 371 “Mărfuri” constând în cereale și s-a procedat la ajustarea TVA aferentă minusului de inventar astfel constatat, stabilindu-se o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală aparținând AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală au încheiat Decizia de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și având în vedere lipsa din gestiunea societății în sumă totală de ... lei, dovedită conform documentelor existente la dosar și înscrisă în procesul verbal al Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva, au reținut că SC X SRL nu putea considera cheltuielile aferente ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și nici nu beneficiază de dreptul de a deduce TVA aferentă.

Prin contestația formulată, petenta arată că “în realitate minusul la inventar și pentru care se impune stabilirea de obligații de plată suplimentare este de numai ... lei, din care ... lei aferent gestiunii “Alte materiale consumabile (îngrășăminte)” și ... lei aferent gestiunii “Mărfuri (cereale)”.

**In drept**, în conformitate cu dispozițiile art.148 alin.(1) lit. c) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.01.2013:

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

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri: (...) c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.

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

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, precum și bunurilor furate dovedite legal prin hotărâre judecătorească definitivă;

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;

d) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8).

Lit.c) a alin.(1) al art.148 a fost modificată de pct.46 al art.I din Ordonanța de Urgență nr.102 din 14 noiembrie 2013, publicată în Monitorul Oficial nr.703 din 15 noiembrie 2013, astfel:

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

Alin.(2) al art.148 a fost modificat de pct.47 al art. I din Ordonanța de Urgență nr.102 din 14 noiembrie 2013, publicată în Monitorul Oficial nr.703 din 15 noiembrie 2013, astfel:

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

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

b) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8).”

coroborate cu prevederile pct.53 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, conform cărora:

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

(...) c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana

*impozabilă;*

*d) în cazul bunurilor furate, dacă persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.*

*(...)*

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

*d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”*

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune se anulează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la Capitolul III litera A.3.) privind impozitul pe profit sunt aplicabile în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Așa cum s-a arătat, minusul de inventar înregistrat în gestiunea societății, a fost corect determinat de organele de control pe baza actelor și documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, din analiza cărora au stabilit stocul scriptic, care diferă de inventarul factic realizat la data de 25.04.2014, pentru diferența constatată fiind stabilite implicațiile fiscale, pe care de altfel, petenta le contestă parțial.

Iar, faptul că în susținerea contestației, pe lângă cele arătate la capătul de cerere privind impozitul pe profit, petenta arată că “prin cele două note contabile din aprilie și septembrie 2014, pentru suma de ... lei reprezentând prețul celor 134.467 kg floarea-soarelui, TVA aferentă a fost rectificată ca fiind TVA nedeductibilă, împrejurare reflectată ca atare în decontul de TVA depus în luna următoare ...” motivațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Contrar susținerilor petentei, simpla prezentare a unei note contabile, nu constituie și o prezumție a realității celor susținute, atâta timp cât nu sunt prezentate și alte documente din care să rezulte clar și fără echivoc că TVA aferentă a fost recalificată ca fiind TVA nedeductibilă.

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

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

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

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

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

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

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.*

*Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”*

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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță, argumentele și documentele existente la dosarul cauzei care nu sunt de natură a schimba constatarea organelor de control referitoare la lipsa în gestiunea societății, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune cu suma de ... lei.

În concluzie, în baza celor reținute la litera B) și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente



privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la reconsiderarea bazei impozabile și stabilirea suplimentară a unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”* se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată SC X SRL pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

**C. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei,** deoarece în sarcina contestatarii au fost reținute debitele, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Având în vedere considerentele reținute și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.../\_\_\_\_\_, se

### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL din Timișoara împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../27.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere

- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din Timișoara
- AJFP Timiș, Serviciul inspecție fiscală persoane juridice 4, 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 Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**