

## **DECIZIE nr. ....**

privind soluționarea contestațiilor formulate de S.C. X S.R.L.  
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..../13.05.2015 și nr.  
...../15.05.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii cu adresele nr. .../05.05.2015 și nr. .../06.05.2015, înregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..../13.05.2015 și nr. ..../15.05.2015 asupra contestațiilor formulate de

S.C. X S.R.L. – în insolvență, in insolvency, en procedure  
CIF ....  
cu sediul în ....., jud. Arad  
având sediul procesual ales la ..... – Cabinet de avocat  
din .....

înregistrate la Activitatea de Inspecția Fiscală Arad sub nr. .../27.04.2015 și nr. ..../27.04.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ..../13.05.2015 și nr. .../15.05.2015.

S.C. X S.R.L. formulează contestații împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. .../23.03.2015 și a Dispoziției nr. ..../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, solicitând:

- anularea în parte a Deciziei de impunere F-AR nr. .../23.03.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit și anularea în totalitate în ceea ce privește TVA;

- anularea în parte a Dispoziției nr. ..../23.03.2015, respectiv a măsurilor dispuse la pct. 2 și pct. 3 din cuprinsul său, referitoare la:

- includerea sumelor aferente meselor servite în baza de calcul a salariilor pentru perioada iulie 2010 – octombrie 2011 și depunerea de declarații rectificative în acest sens și respectiv
- diminuarea pierderii în sumă de .... lei, înregistrând pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare la suma de ..... lei.

Suma totală contestată este în cuantum de .... lei aceasta fiind compusă din:

- .... lei – impozit pe profit
- .... lei – accesorii aferente impozitului pe profit
- .... lei – TVA
- ..... lei – accesorii aferente TVA, în condițiile în care la solicitarea expresă a DGRFP Timișoara, ca organ competent conform art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, conținută în adresa nr. ..../25.05.2015, reprezentantul legal al petentei a formulat răspunsul său înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..../16.06.2015, denumit ”PRECIZARE A CONTESTAȚIEI” prin care se comunică faptul că „sumele contestate sunt de .... lei, aceasta fiind compusă din ... lei – Impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) și accesorii (... lei); .... lei – TVA stabilit suplimentar (... lei) și accesorii (... lei)”, solicitându-se „anularea titlului de creanța atacat în privința sumelor mai sus menționate”.

În completarea aspectelor reținute în cuprinsul contestației inițiale, societatea petentă a individualizat cuantumul impozitului pe profit contestat respectiv:

- .... lei pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 precum și accesorii fiscale în sumă de .... lei;
- .... lei pentru perioada 01.01.2011 – 30.09.2011 precum și accesorii fiscale în sumă de ... lei;
- .... lei pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2011 precum și accesorii fiscale în sumă de ... lei pentru perioada 26.01.2012 – 28.02.2014 respectiv ... lei pentru perioada 01.03.2014 – 20.03.2015; referitor la suma de ... lei se contestă și legalitatea calculării acestora, în sensul că în perioada 26.01.2012 – 25.03.2012 debitul fiscal corelativ nu ar fi fost scadent;
- .... lei pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 în condițiile în care se susține faptul că „pe de o parte este incorect calculat, impozitul pe profit în cota de 16% fiind .... lei, iar pe de alta parte, nu este datorat ca urmare a înregistrării pierderii fiscale reportate în cuantum superior”. De asemenea, sunt contestate și accesoriiile fiscale aferente, în sumă de ..... lei și ... lei.

În concluzia aspectelor anterior reținute, se precizează faptul că „în concluzie contestăm pentru aceasta perioada în integralitate impozitul pe profit stabilit suplimentar și accesoriiile, în sumă totală de ..... lei”.

Referitor la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar (impozit pe profit și TVA), se apreciază că *„nelegalitatea și implicit nedatorarea obligațiilor de plata principale asupra cărora acestea au fost calculate, determina nelegalitatea/dedatorarea majorărilor și penalităților de intarziere in temeiul principiului de drept accesorium sequitur principalem”*.

Ambele contestații au ca obiect acte administrative fiscale emise urmare inspecției fiscale desfășurate de organele de control în perioada 12.01.2015 – 20.03.2015, constatările inspecției fiscale fiind consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ..../23.03.2015, care a stat la baza emiterii acestora.

În drept, Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care contestațiile petentei formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. ..../23.03.2015 și a Dispoziției nr. ..../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad au fost întocmite urmare Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ..../23.03.2015 vizând inclusiv aceeași categorie de obligație fiscală: impozitul pe profit – în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de S.C. X S.R.L. in insolventa, in insolvency, en procedure, înregistrate la la Activitatea de Inspecția Fiscală Arad sub nr. ..../27.04.2015 și nr. ..../27.04.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../13.05.2015 și nr. .../15.05.2015, împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../23.03.2015 și a Dispoziției nr. ..../23.03.2015 emise

de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad, cu consecința emiterii prezentei decizii în soluționarea contestațiilor.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, avocat ....., la dosarele cauzelor fiind depuse împuternicirile avocațiale în original, așa după cum prevede art. 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestațiilor:

**I.** În contestațiile formulate, petenta SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. ..../23.03.2015 și a Dispoziției nr. ..../23.03.2015 emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad, solicitând anularea parțială a acestora, în susținerea cauzelor invocând următoarele motive:

În ceea ce privește **Decizia de impunere F-AR nr. ..../23.03.2015**, arată următoarele:

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar stabilit suplimentar, petenta motivează astfel:**

1. Decizia atacata este nelegală în privința impunerii și calculării impozitului pe profit rezultat din ajustarea masei impozabile a profitului cu venituri înregistrate cu întârziere în perioada 01.01.2010 - 31.12.2011, respectiv în trimestrul următor trimestrului în care acestea au fost realizate prin executarea de lucrări.

Petenta motivează că nu a înregistrat în mod eronat veniturile realizate în scopul înregistrării și declarării cu întârziere a impozitului pe profit, pentru amânarea la plata a acestuia, **întrucât acestea nu au fost realizate**, așa cum dispune art. 19 alin. (1) din Codul fiscal. În speță, între petentă și beneficiarii săi au fost încheiate contracte de execuție care impun obligarea întocmirii situației de lucrări parțiale împreună cu beneficiarul, respectiv acceptată de acesta. Așadar, doar după acceptarea situației de lucrări se emite factura pentru lucrările acceptate și conforme prin situația de lucrări. Aceste contracte de execuție au fost puse la dispoziția organelor de control și studiate de către acestea. Însă, veridicitatea celor susținute în contestație, petenta arată că o poate demonstra, pe lângă situațiile de lucrări, contractele

de execuție și înscrisurile care s-au întocmit în speță, cu martori - salariați ai săi și ai beneficiarului.

Concluzionând, petenta arată că inspecția fiscală nu a constatat că aceasta ar fi declarat venituri eronate, ci că nu le-a declarat la timp în scopul amânării la plată a impozitului pe profit trimestrial. Acest aspect nu corespunde adevărului, în opinia petentei, redimensionarea veniturilor în acest mod a determinat stabilirea accesoriilor de plată pentru întârzierea în declararea și plata impozitului pe profit. Apreciază ca fiind nelegală stabilirea acestor accesorii, în considerarea celor expuse supra, motiv pentru care solicită anularea deciziei atacate.

2. Raportat la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a eliminării cheltuielilor nedeductibile constând în cuantumul excedentar plafonului legal stabilit pentru deductibilitatea diurnelor, solicită a anula decizia de impunere în parte și a face aplicarea art. 26 alin. (1) Cod fiscal, în sensul recuperării din profiturile impozabile stabilite suplimentar, redimensionate, a pierderilor fiscale înregistrate în anii 2013 și 2014.

Pierderile fiscale au fost înregistrate, în opinia petentei, tocmai datorită neîncasării sumelor veniturilor evidențiate de aceasta din lucrările executate. Beneficiarul principal al său din perioada 2010-2013 a fost D SRL, firmă față de care s-a deschis procedura insolvenței în octombrie 2013, creanța petentei față de societatea debitoare fiind substanțială.

### **Raportat la TVA și accesorii stabilite suplimentar**

2.1. Petenta arată că diferența stabilită suplimentar de plată de 577 lei nu este motivată în Decizia de impunere atacată. Așa fiind, este nelegal actul administrativ fiscal atacat în privința acestei obligații de plată stabilită suplimentar, având în vedere dispozițiile art. 87 Cod pr. fiscală raportat la dispozițiile art. 43 alin. (2) lit. e) și f) Cod pr. fiscală.

2.2. Este nelegală stabilirea suplimentară de TVA din considerentele expuse ca motive de fapt în cuprinsul deciziei atacate, având în vedere dispozițiile legale în vigoare și aspectele de fapt relevate astfel:

Cota redusă de 9% a TVA se aplică asupra bazei de impozitare pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau a sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping, în conformitate cu dispozițiile invocate de organele de inspecție fiscală prevăzute de art. 140 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Or, în speță nu sunt incidente aceste dispoziții legale față de petentă întrucât:

a) Antreprenorul general emitent al facturii pentru servicii de cazare nu a asigurat în mod direct cazarea salariaților petentei, nefiind unitate hotelieră, având ca obiect de activitate realizarea lucrărilor de construcții.

b) Antreprenorul general a refacturat serviciul de cazare, aspect care rezultă din consemnarea „Refacturare cazare + mese servite - Craiova cf.sit. anexată” în cuprinsul facturilor. „Nu avem cunoștință despre modalitatea de aplicare a cotei TVA la facturarea serviciului către antreprenorul general, însă acesta ne-a refacturat serviciul respectiv cu cota de TVA 24%, în conformitate cu dispozițiile pct. 7 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Mai mult, societatea noastră nu răspunde pentru aplicarea corectă a cotei de TVA de către furnizor, cum este, spre exemplu, cazul expres menționat în art. 160 alin. (4) din Codul fiscal.”

Petenta arată că a achitat deja obligația de plată a TVA stabilită suplimentar, astfel:

- a) Petenta a achitat în integralitate factura emisă de antreprenorul general, TVA facturată fiind colectată, astfel încât la momentul achitării TVA a procedat la deducerea TVA datorat cu suma achitată reprezentând TVA aferent facturilor de cazare.
- b) Emitentul facturii și-a înregistrat obligația de plată TVA în cuantumul aplicat la emiterea facturilor respective de cazare.
- c) Bugetul de stat nu a fost prejudiciat întrucât TVA aferentă facturilor de cazare a fost colectat de emitent și achitat bugetului de stat în procent de 24%.
- d) Consideră că prin aplicarea cotei normale de TVA nu s-au produs consecințe fiscal-bugetare negative la furnizor și nici la beneficiar, ci aceste consecințe fiscal-bugetare negative s-ar produce în prezent prin aplicarea cotei de 9%.

În ceea ce privește **Dispoziția nr. ..../23.03.2015**, arată următoarele:

**Referitor la măsura dispusă la punctul 2** al dispoziției atacate, petenta arată că alimentația oferită salariaților săi, care are ca obiect de activitate principal realizarea de lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale (cod CAEN 4120), este o cheltuială deductibilă, astfel cum este definită de art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind *efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.*

1.1. Aliniatul (2) al aceluiași articol 21 din Legea nr. 571/2003 include în mod expres în sfera cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri

la litera b) „*cheltuielile efectuate potrivit legii pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca și a bolilor profesionale.*”

1.2. De asemenea, Legea nr. 319/2004 a securității și sănătății în muncă, care este unul din actele normative în vigoare la care face referire art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, impune obligația angajatorului de a oferi alimentație de protecție salariaților care lucrează în condiții grele, stipulând în art. 14 faptul că *alimentația de protecție se acorda în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de munca ce impun acest lucru.*

În acest context, petenta arată că a întocmit și documentația privind protecția muncii, prezentând organelor de inspecție fiscală Planul de măsuri de prevenire și protecție pe anul 2010, respectiv 2011, prin care s-a dispus acordarea de masă caldă suplimentară/protecție salariaților care prestează munca în șantier, precum și asigurarea de apă potabilă/minerală, arătând în concordanță în cuprinsul Raportului privind situația securității și sănătății în muncă pe anul 2010 nr. ..../14.01.2011, înregistrat la ITM sub nr. ..../21.01.2011, la punctul 6 următorul aspect: „*datorită condițiilor grele (intensitate mare a efortului fizic, expunere la microclimat cald/rece nefavorabil), la solicitarea reprezentanților lucrătorilor, s-a acordat alimentație suplimentară de protecție constând în masa caldă echilibrată din punct de vedere al conținutului în substanțe nutritive.*”

Aceleași considerente au fost expuse și în Raportul privind situația securității și sănătății în muncă pe anul 2011 înregistrat la ITM sub nr. ..../27.01.2012, prezentat organelor de inspecție cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, astfel cum rezulta din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ..../23.03.2015.

Consideră ca netemeinică excluderea personalului TESA (maiștri, ingineri) din categoria personalului beneficiar al alimentației suplimentare de protecție deoarece munca depusă de aceștia s-a desfășurat în cea mai mare parte a timpului nu în birou ci pe șantier, supraveghind stadiul lucrărilor executate și personalul din subordine, oferind explicații și soluții la problemele apărute. Munca depusă a fost în aceleași condiții de șantier, respectiv în aer liber, expuși condițiilor meteo (vânt, ploi, frig extrem sau căldura excesivă, praf și noxe etc) și riscului de accidente, având responsabilități diferite față de muncitori, însă nu mai puțin sau de o dificultate diminuată.

Alimentația suplimentară de protecție este reglementată, în opinia petentei, de dispozițiile fiscale ca având natura fiscală de *cheltuială* și nu *venit salarial*, atât prin dispozițiile art. 21 Cod fiscal, cât și prin excluderea în

mod expres din categoria veniturilor salariale dispusă prin art. 55 alin. (4) lit b) și e) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, petenta solicită a fi luat în considerare faptul că salariaților nu le-au fost acordate tichete de masă de către petentă, în calitate de angajator, neexistând niciun temei pentru impozitarea sumei reprezentând contravaloarea alimentației oferită salariaților și achitată de petentă.

**Referitor la măsura dispusă la punctul 3** al dispoziției atacate, petenta arată că a rectificat Declarația 101 aferentă anului 2013 în sensul ajustării sumei pierderii de recuperat la .... lei prin includerea la capitolul cheltuieli nedeductibile a sumei de .... lei reprezentând alte cheltuieli nedeductibile (dobânzi, majorări, penalități datorate bugetului statului, alte cheltuieli cu deductibilitate limitată).

Includerea sumei de .... lei reprezentând cheltuiala cu impozitul pe profit pe anul 2013 la cheltuieli nedeductibile nu a avut influență la calculul rezultatului fiscal deoarece s-au modificat atât cheltuielile nedeductibile cât și totalul cheltuielilor pe anul 2013.

Inițial, s-a stornat prin nota contabilă impozitul deja calculat și virat pe anul 2013 (... lei) anterior calculului rezultatului fiscal și această sumă nu mai apărea nici în totalul cheltuielilor pe anul 2013, nici la cheltuieli nedeductibile, rulajul contului 691 fiind ... (...). Petenta arată că a corectat Declarația 101 aferentă anului 2013 prin includerea acestei sume (... lei) atât la totalul cheltuielilor exercițiului (rd.2 în DI01 inițială), cât și la cheltuieli nedeductibile (rd.24 în DI01 inițială), iar, efectul fiscal, în opinia sa, este nul.

**II.** SC X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.03.2015, finalizate prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. .../23.03.2015 și a Dispoziției nr. .../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad.

Conform **Deciziei de impunere F-AR nr. ..../23.03.2015**, s-au stabilit următoarele:

În urma verificării prin sondaj a documentelor justificative în care au fost înscrise livrările de mărfuri și prestări servicii către diverși beneficiari s-a constatat faptul că petenta a înregistrat cu întârziere venituri impozabile în evidența contabilă, tehnic-operativă și declarativă, echipa de inspecție fiscală procedând la încadrarea veniturilor în mod corect în funcție de faptul



generator al acestora, la perioada la care se referă, demersul în cauză având ca finalitate ajustarea profitului impozabil al fiecărei perioade fiscale, conform prevederilor legale referitoare la tratamentul contabil aplicabil anumitor situații bine determinate (în cazul de față cele referitoare la momentul înregistrării veniturilor impozabile), cu mențiunea că respectivul tratament contabil (faptul că petenta nu a evidențiat contravaloarea serviciilor în curs de execuție) a generat implicațiile fiscale sesizate și contestate de către petentă.

Aferent perioadei 2010-2012 echipa de inspecție fiscală a procedat la redimensionarea masei impozabile în sensul majorării veniturilor impozabile, prin ajustarea veniturilor în funcție de faptul generator, respectiv reîncadrarea veniturilor suplimentare.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea profitului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012 în considerarea prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în cadrul perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012, dar care, la data finalizării inspecției nu a generat impozit pe profit suplimentar.

Pentru neachitarea la termen a debitului fiscal stabilit suplimentar în sarcina petentei pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2012, prin reconsiderarea veniturilor la perioada la care se referă, în baza prevederilor art. 119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei accesorii fiscale (majorări de întârziere, penalități), în sumă de .... lei.

În cursul trimestrului IV 2013 petenta nu a evidențiat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei reprezentând cheltuieli cu majorări, penalități în sumă de ... lei și cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .... lei , precum și depășire plafon diurne în sumă de ... lei, cu încălcarea prevederilor art.21 alin. (4) lit. b) și lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2013 - 31.12.2013 în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în sensul

diminuării acesteia cu suma totală de .... lei. Prin urmare, la data de 31.12.2013 echipa de inspecție fiscală a redimensionat pierderea fiscală de reportat în perioada următoare la nivelul sumei de ... lei.

Pentru neachitarea la termen a debitului fiscal stabilit suplimentar în sarcina petentei pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 , în baza prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii fiscale (majorări de întârziere) aferente în sumă totală de ..... lei.

La stabilirea obligației de plata suplimentară a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea de către petentă în evidența contabilă proprie a două facturi emise în sarcina sa de către antreprenorul general D SRL, respectiv: factura nr. ..../18.10.2011 în sumă totală de .... lei și factura nr. ../30.11.2011 în sumă totală de ... lei, reprezentând Refacturare servicii de cazare și masă - Craiova conform situației anexate, stabilind că societatea verificată a încălcat prevederile art. 140 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că aferent serviciilor de cazare, pentru care se aplică cota redusă de TVA conform prevederilor art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum de 24%, fapt pentru care pentru suma de ... lei (reprezentând diferențialul de cotă de TVA respectiv .... lei \* 24% - ... lei \* 9%), s-a stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere, deoarece a încălcat prevederile art. 140 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că aferent serviciilor de cazare, pentru care se aplică o cotă redusă de TVA conform prevederilor art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum de 24%, fapt pentru care pentru suma de .... lei (reprezentând diferențialul de cotă de TVA respectiv ... lei \* 24% - .... lei \* 9%) petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Pentru neachitarea la termen a debitului fiscal stabilit suplimentar în sarcina petentei pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013, în baza prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia majorări de întârziere.

Conform prevederilor art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 republicată, echipa de inspecție fiscală a calculat penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

Conform **Dispoziției nr. ..../23.03.2015**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală, s-a constatat faptul că societatea verificată acordă anumite avantaje angajaților TESA, sub forma meselor servite, aferent perioadei iulie 2010 - octombrie 2011, așa cum rezultă din factura nr. ..../18.10.2011, fără a considera aceste mese ca fiind avantaje de natură salarială.

Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția de masuri nr. ..../23.03.2015 prin care se dispune petentei includerea sumelor aferente acestor mese servite în baza de calcul a salariilor pentru perioada iulie 2010 - octombrie 2011 și depunerea de declarații rectificative.

În cursul trimestrului IV 2013 societatea verificată nu a evidențiat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei reprezentând cheltuieli cu majorări, penalități în sumă de .... lei și cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .... lei, precum și depășire plafon diurne în suma de .... lei, cu încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit. b) și lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2013 - 31.12.2013 în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în sensul diminuării acesteia cu suma totală de .... lei. Prin urmare, la data de 31.12.2013 echipa de inspecție fiscală a redimensionat pierderea fiscală de reportat în perioada următoare la nivelul sumei de .... lei.

Astfel, pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013, societatea X S.R.L. datorează impozit pe profit suplimentar în sumă cumulată de .... lei, iar pentru anul fiscal 2013 s-a dispus petentei diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, respectiv, înregistrarea pierderii fiscale de reportat în perioada următoare în sumă de ... lei.

**III.** S.C. X S.R.L. cu sediul în ...., jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare ....., cont bancar deschis la- ..... SA R.....și are ca obiect principal de activitate „.....” – cod CAEN .....

**A. În ceea ce privește capătul de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. ..../23.03.2015, se rețin următoarele:**

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar:**

Referitor la susținerea petentei că decizia atacata este nelegală în privința impunerii și calculării impozitului pe profit rezultat din ajustarea masei impozabile a profitului cu venituri înregistrate cu întârziere în perioada 01.01.2010 - 31.12.2011, respectiv în trimestrul următor trimestrului în care acestea au fost realizate prin executarea de lucrări, se rețin următoarele:

În fapt, în cursul perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012 petenta a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă și fiscală cuantumul veniturilor realizate, având drept consecință înregistrarea și declararea cu întârziere a impozitului pe profit în sensul amânării la plată a acestuia în cursul perioadelor de declarare consecutive.

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

*„Reguli generale*

**ART. 19**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

O.M.F.P. nr.3055/2009 privind reglementările conforme cu Directivele a IV-a și a VII-a ale comunităților Economice Europene:

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

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

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

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

În cursul perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012 petenta a emis către diverși beneficiari interni documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă (și implicit fiscală) a veniturilor reprezentând prestări servicii executate în baza situațiilor de lucrări emise de către prestator, în condițiile în care situațiile de lucrări în baza cărora au fost emise respectivele documente justificative, confirmă prestarea efectivă a veniturilor în cauză în cursul perioadelor fiscale precedente.

Astfel, petenta nu a respectat prevederile fiscale aplicabile, în speță pct. 259 alin. (1) - alin. (4) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 privind reglementările conforme cu Directivele a IV-a și a VII-a ale Comunităților Economice Europene, care dispune:

„ Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora", cu mențiunea că „stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate ";

În mod explicit, legiuitorul menționează expres faptul că „în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor de face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.”.

Învederăm faptul că situațiile de lucrări în baza cărora au fost emise documentele justificative confirmă explicit prestarea serviciilor în cauză

(lucrări de construcții montaj, închirieri, punere la dispoziție personal) în cursul perioadelor precedente.

Complementar aspectelor anterior descrise, rezultă că prevederile pct.259 alin.(4) din același act normativ reglementează în mod explicit următoarele: „contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție””. Pentru perioada 01.01.2010 -31.12.2012 petenta nu a evidențiat la cost serviciile în curs de execuție.

Urmare celor prezentate mai sus, coroborând starea de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei cu normele legale incidente acesteia, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au procedat la redimensionarea profitului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012 în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în cadrul perioadei 01.01.2010 - 31.12.2012, dar care, la data finalizării inspecției nu a generat impozit pe profit suplimentar.

Referitor la posibilitatea confirmării stării de fapt pretinse de petentă în legătură cu acest capăt de cerere de către posibili martori având calitatea de angajați ai săi, învedereăm petentei că în condițiile în care situațiile de lucrări în baza cărora au fost emise documentele justificative confirmă explicit prestarea serviciilor în cauză (lucrări de construcții montaj, închirieri, punere la dispoziție personal) în cursul perioadelor precedente, audierea unor angajați ai săi care să infirme această stare de fapt apare ca lipsită de relevanță în cauza dedusă judecății.

Complementar aspectelor anterior descrise, referitor la susținerile petentei cu privire la individualizarea cuantumului impozitului pe profit contestat respectiv: ..... lei pentru perioada *01.01.2010 – 30.09.2010* precum și accesorii fiscale în sumă de .... lei; .... lei pentru perioada *01.01.2011 – 30.09.2011* precum și accesorii fiscale în sumă de ... lei; ... lei pentru perioada *01.10.2011 – 31.12.2011* precum și accesorii fiscale în sumă de .... lei pentru perioada *26.01.2012 – 28.02.2014* respectiv .... lei pentru perioada *01.03.2014 – 20.03.2015*; referitor la suma de ... lei se contestă și legalitatea calculării acestora, în sensul că în perioada *26.01.2012 – 25.03.2012* debitul fiscal corelativ nu ar fi fost scadent; .... lei pentru perioada *01.10.2010 –*

31.12.2010 în condițiile în care se susține faptul că „pe de o parte este incorect calculat, impozitul pe profit in cota de 16% fiind .... lei, iar pe de alta parte, nu este datorat ca urmare a înregistrării pierderii fiscale reportate în quantum superior” (De asemenea, sunt contestate și accesoriile fiscale aferente, în sumă de .... lei și .... lei), arătăm faptul că societatea petentă a prezentat trunchiat și parțial starea de fapt, în sensul că, deși se invocă în mod repetat anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, petenta ignoră faptul că masa impozabilă aferentă perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010, respectiv 01.01.2012 – 31.12.2012 a fost diminuată cu suma totală de ..... lei.

În fapt, susținerea petentei conform căreia înregistrarea cu întârziere a veniturilor a generat debit fiscal suplimentar de natura impozitului pe profit este neîntemeiată, în condițiile în care majorarea masei impozabile stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și 01.01.2011 – 31.12.2011 în sumă de .... lei (... lei pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și .... lei pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011) a generat diminuarea bazei impozabile pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 respectiv 01.01.2012 – 31.12.2012 cu aceeași sumă.

Pentru toate aceste motive, pretențiile sale din contestația formulată referitoare la modul de determinare a impozitului pe profit și accesoriile aferente acestuia, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

Raportat la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a eliminării cheltuielilor nedeductibile constând în cuantumul excedentar plafonului legal stabilit pentru deductibilitatea diurnelor, referitor la solicitarea petentei de anulare a deciziei de impunere în parte cu aplicarea art. 26 alin. (1) Cod fiscal, în sensul recuperării din profiturile impozabile stabilite suplimentar, redimensionate, a pierderilor fiscale înregistrate în anii 2013 și 2014, se rețin următoarele:

În cursul trimestrului IV 2013 petenta nu a evidențiat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei reprezentând cheltuieli cu majorări, penalități în sumă de .... lei și cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .... lei, precum și depășire plafon diurne în sumă de .... lei.

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

„Cheltuieli  
ART. 21  
(...)

(4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

a) *cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit platite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursa în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat de către contribuabilii care aplica reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*

b) *dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/straine, potrivit prevederilor legale;"*

Pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013, SC X S.R.L. datorează impozit pe profit suplimentar în sumă cumulată de ..... lei, iar pentru anul fiscal 2013 s-a dispus petentei diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, respectiv, înregistrarea pierderii fiscale de reportat în perioada următoare în sumă de ..... lei.

În fapt, petenta se află într-o gravă confuzie în demersul prin care solicită aplicarea art.26 alin. (1) din Codul fiscal, în sensul compensării sumelor stabilite suplimentar (de natura impozitului pe profit) cu quantumul pierderii fiscale recalulate la finele anului 2013, în condițiile în care cu ocazia inspecției fiscale parțiale s-au avut în vedere tocmai prevederile respective (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Conform prevederilor legale, impozitul pe profit anual se stabilește pentru fiecare perioadă fiscală de raportare (care coincide cu anul calendaristic), menirea declarației fiscale (cod 101) fiind tocmai individualizarea rezultatului exercițiului (profit sau pierdere), nefiind permisă compensarea eventualelor sume stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale ulterioare (ale cărei constatări sunt înscrise în decizia de impunere).

În drept, art. 26, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează că "*pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi*" iar "*Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora*".



Rezultă astfel cu puterea evidenței că nu se pot compensa impozitul pe profit și accesoriile stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale, cu pierderea fiscală înregistrată de către societate în anii fiscali ulteriori.

La calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au ținut seama de prevederile art. 26 alin. (1) din Codul Fiscal, respectiv de pierderea fiscală care s-a reportat dintr-un an în altul, urmând ca pierderea înregistrată în anul 2013 să fie recuperată în anii următori, conform prevederilor art. 26, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la accesoriile în sumă totală de .... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .... lei, se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul în sumă de .... lei de natura impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. .../23.03.2015, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .... lei calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, contestația formulată de petentă va fi respinsă, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*.

#### **Raportat la TVA și accesorii stabilite suplimentar, s-au reținut următoarele:**

În cursul lunii octombrie 2011, petenta a emis factura nr. .../14.10.2011 către S.C. G S.R.L. reprezentând "Imputație lipsă popi", în sumă totală de ..... lei, fără TVA.

În drept, art. 140 alin. (1) și art. 134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 134

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

ART. 140

*(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu a aplicat cota standard de TVA aferentă minusului din gestiune constatată cu ocazia transportului valorilor materiale respective (popi metalici), fără a respecta prevederile art.128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal care stipulează faptul că bunurile furate sau pierdute trebuie dovedite legal. Prin urmare, suma de .... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sarcina petentei.

Aspectul anterior descris a fost înscris în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../23.03.2015 (pagina nr. 8, paragraful nr. 4). În raport cu motivul invocat de către petentă, referitor la nulitatea actului administrativ fiscal contestat în legătură cu această stare de fapt, învederăm, acesteia că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 43 și art. 46 din Codul de procedură fiscală, republicat, astfel:

„ART. 43.

*(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisă.*

*(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- i) mențiuni privind audierea contribuabilului".*

ART. 46.

***Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".***

În primul rând, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează

conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75*).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emitere a actului, aceasta nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130*).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale se vor declara nule numai dacă „*prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

În ceea ce privește solicitarea reprezentantului petentei de constatare a nelegalității deciziei de impunere pe motivul că diferența stabilită suplimentar de plată de ..... lei nu este motivată, arătăm că în condițiile în care, așa cum s-a demonstrat în motivarea expusă la paragraful precedent,

lipsa precizării exprese a motivelor de drept din conținutul deciziei de impunere nu este un element de natură a determina nulitatea acestei, pretențiile sale nu sunt întemeiate.

Astfel, la pagina nr. 8 a deciziei de impunere nr. F-AR ..../23.03.2015 se arată faptul că "La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care împreună cu anexele conține 33 pagini", fapt de natură a clarifica opozabilitatea față de petentă a constatării respective.

În cursul lunii noiembrie 2011, petenta a înregistrat în evidența contabilă, tehnic-operativă și declarativă (decontul de TVA) factura nr. .../18.10.2011 emisă de S.C. D S.R.L. în sumă totală de .... lei (din care TVA în sumă de .... lei, rezultată din aplicarea cotei standard de TVA), reprezentând „Refacturare cazare + mese servite - Craiova cf.sit.anexata”, cu precizarea că situația anexată la care se face trimitere detaliază conținutul serviciilor refacturate, respectiv servicii de cazare în sumă totală de .... lei (pentru perioada iulie 2010 - octombrie 2011) și masă servită în sumă de .... lei (pentru aceeași perioadă).

În cursul lunii noiembrie 2011, petenta a înregistrat în evidența contabilă, tehnic-operativă și declarativă (decontul de TVA) factura nr. .../30.11.2011 emisă de S.C. D S.R.L. în sumă totală de .... lei (din care TVA în sumă de .... lei, rezultată din aplicarea cotei standard de TVA) reprezentând „Refacturare cazare + mese servite - CRAIOVA cf.sit.anexata”, cu mențiunea că situația anexată la care se face trimitere detaliază conținutul serviciilor refacturate, respectiv servicii de cazare în sumă totală de ..... lei (pentru perioada iulie 2010 - octombrie 2011, pentru un număr de aproximativ 58-124 persoane) și masă servită în sumă de .... lei (pentru aceeași perioadă).

În drept, art. 140 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Cota standard și cota redusă*

*ART. 140*

*(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.*

*(2) Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată este de 9% și se aplică asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:*

*(...)*

*f) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.”*

Astfel se constată că petenta nu are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a TVA în cuantum de 24% în legătură cu operațiuni reglementate de legiuitor ca fiind în sfera TVA cu cota de 9%, motiv pentru care pretențiile petentei din contestația formulată se situează în afara cadrului legal.

Referitor la accesoriile în sumă totală de .... lei aferente TVA stabilită suplimentar în cuantum de .... lei, se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul în sumă de .... lei de natura TVA stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. ..../23.03.2015, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente TVA în sumă totală de .... lei calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, contestația formulată de petentă va fi respinsă, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*.

*În concluzie*, motivele invocate de petentă sunt neîntemeiate, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de către S.C. X S.R.L. înregistrată la I.F.C.M.Arad sub nr..../27.04.2015, împotriva deciziei de impunere nr.F-AR ..../23.03.2015 în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată și impozitul pe profit stabilit suplimentar, în suma totală de .. lei (suma compusă din TVA stabilit suplimentar în suma de .... lei, majorări de întârziere TVA suplimentar în suma de ... lei, penalități de întârziere TVA suplimentar în suma de .... lei, impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei precum și accesorii fiscale în suma de .... lei.

***B. În ceea ce privește capătul de cerere privind Dispoziția nr. .../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

**Referitor la măsura dispusă petentei de includere a sumelor aferente meselor servite (avantaje de natură salarială) în baza de calcul a salariilor pentru perioada iulie 2010 – octombrie 2011 și depunerea de declarații rectificative, se constată următoarele:**

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei, referitor la tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor cu mesele servite acordate personalului direct productiv, rezultă că echipa de inspecție fiscală aplicând prevederile art.56 din Codul de procedură fiscală, a solicitat clarificări din partea reprezentantului legal al petentei conform adresei înregistrate la petentă sub nr. .... /10.02.2015, opinia acestuia făcând trimitere la următoarele aspecte:

- „alimentația oferita salariaților noștri se încadrează la paragraful „alimentație de protecție primita în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele și vătămătoare”, fiind invocate prevederile art. 55 alin.(4) lit. e) din Codul fiscal;

- incidența prevederilor art.14 din Legea nr. 319/2006 cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „alimentația de protecție se acorda în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de munca de impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau individual” precum și a normelor de aplicare ale actului normativ anterior invocat, respectiv faptul că „în urma evaluării riscurilor pentru fiecare loc de muncă/post de lucru se stabilesc măsuri de prevenire și protecție, de natură tehnică, organizatorică, igienico-sanitară și de altă natură, necesare pentru asigurarea securității și sănătății lucrătorilor”;

- „în urma evaluării riscurilor pentru fiecare loc de muncă, făcute de către membrii comisiei de evaluare, s-a stabilit că munca se desfășoară în condiții grele, datorită intensității mari a efortului fizic depus și a factorilor externi”, fapt pentru care „în planul de masuri de prevenire și protecție s-a dispus acordarea de masă caldă suplimentară/protecție salariaților care prestează muncă în șantier”

- fișele de evaluarea a locurilor de muncă aferente posturilor ocupate de către personalul angajat al S.C. X S.R.L. (muncitor în construcții - lucrări de săpături, muncitor în construcții - lucrări de cofrare și turnare, zidar, mecanic buldoexcavator), elaborate de către comisia de evaluare compusă din dna. .... (reprezentant I.I. ... - specialist S.S.M.), dl. ... - administrator, dl. .... - inginer, dl. .... - lucrător desemnat și dna. .... - medic specialist medicina muncii, au inclus posturile anterior menționate în categoria „loc de munca în condiții grele” (pe fondul efortului dinamic - forța excesiva (strângeri, susțineri, elemente de prindere), deplasări frecvente între locul de depozitare a materialelor și zona efectivă de lucru), fiind propusă măsura corespunzătoare constând în „asigurarea alimentației suplimentare/protecție; apa potabilă/apa minerală”. Aspectele anterior menționate au fost cuprinse în cadrul „Raportului privind situația securității și sănătății în munca în anul 2010” înregistrat la unitate sub nr.... /14.01.2011 și în cadrul Procesului

verbal încheiat la data de 14.01.2011, înscrisuri comunicate și înregistrate la I.T.M. Arad sub nr. .../21.01.2011.

În drept, art. 55 alin. (2) lit. k) + alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în octombrie 2011):

*„Definirea veniturilor din salarii*

*ART. 55*

*(...)*

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*(...)*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.*

*(...)*

*(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*(...)*

*e) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;”*

Având în vedere cele precizate de către petentă, coroborat cu normele legale incidente cauzei, rezultă că avantajele acordate angajaților TESA de către petentă sub forma meselor servite reprezintă avantaje de natură salarială, posturile TESA neîncadrându-se în categoria „loc de munca în condiții grele”, respectiv meseriile de muncitor în construcții - lucrări de săpături, muncitor în construcții - lucrări de cofrare și turnare, zidar, mecanic buldoexcavator, motiv pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la includerea avantajelor de natură salarială de natura meselor servite personalului TESA, în baza de calcul a salariilor pentru perioada iulie 2010 – octombrie 2011.

**Referitor la măsura dispusă petentei de a evidenția diminuarea pierderii în sumă de ... lei, respectiv de a înregistra pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare (începând cu anul fiscal 2014), în sumă de ..... lei, se constată următoarele:**

În fapt, în cursul trimestrului IV 2013 petenta nu a evidențiat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu majorări, penalități în sumă de .... lei și cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei, precum și depășire plafon diurne în suma de .... lei.

În drept, art. 19, art. 21 alin.(4) lit. b) și lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Reguli generale*

*ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*(...)*

*(6) În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21.*

*Cheltuieli*

*ART. 21*

*(...)*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit platite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/straine, potrivit prevederilor legale;”*

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se*



*corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii actelor contestate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2013 SC X S.R.L. datorează impozit pe profit suplimentar în suma cumulată de .... lei, iar pentru anul fiscal 2013 s-a dispus societății diminuarea pierderii fiscale cu suma de .... lei, respectiv, înregistrarea pierderii fiscale de reportat în perioada următoare în suma de .... lei.

Petenta se află într-o gravă confuzie în demersul prin care solicită aplicarea art. 26 alin. (1) din Codul fiscal, în sensul compensării sumelor stabilite suplimentar (de natura impozitului pe profit) cu quantumul pierderii fiscale recalculat la finele anului 2013, în condițiile în care cu ocazia inspecției fiscale parțiale s-au avut în vedere tocmai prevederile respective (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Conform prevederilor legale, impozitul pe profit anual se stabilește pentru fiecare perioadă fiscală de raportare (care coincide cu anul calendaristic), menirea declarației fiscale (cod 101) fiind tocmai individualizarea rezultatului exercițiului (profit sau pierdere), nefiind permisă compensarea eventualelor sume stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale ulterioare (ale cărei constatări sunt înscrise în decizia de impunere).

Ținând cont de prevederile art. 26, alin. (1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *"pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi"*, iar *"Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora"*, concluzionăm că nu se pot compensa impozitul pe profit și accesorii stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale, cu pierderea fiscală înregistrată de către societate în anii fiscali ulteriori.

În vederea petentei faptul că, la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au ținut seama de prevederile art. 26 alin. (1) din Codul Fiscal, respectiv de pierderea fiscală care s-a reportat dintr-un an în altul, urmând ca pierderea înregistrată în anul 2013 să fie recuperată în anii următori, conform prevederilor art. 26, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

motiv pentru care pretențiile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

Organele de inspecție fiscală, în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../06.05.2015 au arătat că Declarația rectificativă 101, la care face referire SC X SRL în contestația înregistrată la AIF Arad sub nr. ..../27.04.2015 nu a fost depusă în motivarea acesteia.

Totuși, din consultarea bazei de date FISCNET, se constată că petenta, în mod eronat, fără a ține seama de măsura 3 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală a depus declarație rectificativă pentru anul 2013 și nu a înscris în Declarația 101 pe anul 2014 pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, așa cum a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, constatându-se astfel ignorarea de către petentă a dispozițiilor exprese ale art. 215 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. ..../23.03.2015 și a Dispoziției nr. ..../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA cu accesoriile aferente, în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:*

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art. 26, art. 55, art. 134, art. 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 din H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 259 din O.M.F.P. nr.3055/2009 privind reglementările conforme cu Directivele a IV-a și a VII-a ale Comunităților Economice Europene, art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, art. 175 din Codul de procedura civilă, art. 216 alin. (1)

din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. ...., se

## **D E C I D E**

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. .../23.03.2015 și a Dispoziției nr. .../23.03.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- .. lei – impozit pe profit
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit
- ... lei – TVA
- ... lei – accesorii aferente TVA.

- prezenta decizie se comunică la:

- avocat ....

- A.J.F.P Arad

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.