

**DECIZIA nr. 635/2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**.X.**,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x/2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016, cu privire la contestatia formulata de **.X.**, **CUI RO x** cu domiciliul fiscal in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 si completata cu adresa inregistrata la DG.R.F.P.B. sub nr. x/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, comunicata sub semnatura la x/2016, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de x lei:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei- TVA;
- x lei - CAS angajator;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS angajator;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS angajator;
- x lei - CAS angajat;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS angajat;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS angajat;
- x lei - CAS accidente munca;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS accidente munca;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS accidente munca;
- (-) x lei - CAS venituri profesionale;
- x lei - contributie somaj angajator;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente somaj angajator;
- x lei - penalitati de intarziere aferente somaj angajator;
- x lei - contributie somaj angajat;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente somaj angajat;
- x lei - penalitati de intarziere aferente somaj angajat;
- (-) x lei - contributie fond garantare;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente fond garantare;
- x lei - penalitati de intarziere aferente fond garantare;
- (-) x lei - contributie somaj venituri profesionale;
- x lei - contributie sanatate angajator;

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente sanatate angajator;
  - x lei - penalitati de intarziere aferente sanatate angajator;
  - x lei - contributie sanatate angajat;
  - x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente sanatate angajat;
  - x lei - penalitati de intarziere aferente sanatate angajat;
  - x lei - contributie concedii si indemnizatii;
  - x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii;
  - x lei - penalitati de intarziere aferente concedii si indemnizatii;
  - (-) x lei - CAS contracte/conventii;
  - (-) x lei- contributie sanatate contracte;
  - x lei - impozit venituri salarii;
  - x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente venituri salarii;
  - x lei - penalitati de intarziere aferente venituri salarii;
  - (-) x lei- impozit venituri consignatie;
  - (-) x lei - impozit venituri contracte/conventii;
  - (-) x lei - impozit venituri alte surse,
- precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016.

**.X.** contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, respectiv suma de **x lei**;

- |                                                                 |        |
|-----------------------------------------------------------------|--------|
| - impozit pe profit                                             | x lei; |
| - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit | x lei; |
| - panalitati de intarziere aferente impozitului pe profit       | x lei; |
| - TVA                                                           | x lei  |

De asemenea, prin contestatia formulata contribuabila solicita compensarea sumelor platite dar nedatorate in quantum de x lei cu cele reprezentand impozit pe venit si contributi sociale.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) si art 276 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solucioneze contestatia formulata de **.X.**

**I.** Prin contestatia formulata **.X.** solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, in ce priveste suma de x lei reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

#### MOTIVE PROCEDURALE:

1. Inspectia fiscala nu a inceput in termen de maximum 15 zile de la data prevazuta in aviz, iar noua data de incepere a inspectiei fiscale nu a fost comunicata.

## 2. Perioada verificata a fost extinsa peste termenul prevazut de 3 ani.

Inspectia fiscala care a inceput la data de 22.09.2015 si trebuia sa vizeze ultimii 3 ani pentru care organul fiscal poate stabili creante suplimentare (regula aplicabila in cazul contribuabililor, altii decat cei mari) perioada care a fost extinsa nejustificat la 5 ani (termenul general de prescriptie a creantelor bugetare).

Perioada avizata initial a inceput la 01.01.2012 si a fost extinsa nemotivat la 01.01.2010, fara respectarea prevederilor art. 98 din Codul de procedura fiscala.

Contestatarul mentioneaza faptul ca, fara sa existe vreo motivare legala cuprinsa in avizul de inspectie fiscala, se extinde inspectia fiscala pe o perioada mai mare de trei ani, se poate vorbi despre restrangerea abuziva a drepturilor contribuabilei, in alte conditii decat cele prevazute prin lege.

In acest sens, .X. invoca dispozitiile art. 53 alin. (1) si (2) din Constitutia Romaniei, art. 52 alin. (1) din Tratatul de Aderare a Romaniei la UE si Decizia nr. 1637/10.12.2009 a Curtii Constitutionale.

Perioada verificata poate fi prelungita numai dupa emiterea unui act administrativ fiscal care sa contina motivarea clara.

Vatamarea este reprezentata de debitele stabilite suplimentar in anii 2010-2011 si accesoriile aferente acestora, ani in care in mod nelegal s-a extins inspectia fiscala. Astfel, sumele stabilite pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011 se impun a fi anulate.

## 3. Diferentele de impozite/taxe stabilite suplimentar si accesoriile aferente nu sunt calculate pe surse (pentru fiecare motiv de fapt sau fapta constatata), ci cumulat pe fiecare categorie de impozit/taxa.

Organul de control a prezentat fiecare fapta constatata si motiv de fapt in parte, modul in care a fost influentata baza de impunere pentru fiecare impozit/taxa, insa pentru fiecare din aceste fapte/motive de fapt nu a fost prezentata si consecinta fiscala, respectiv diferenta de impozit/taxa stabilita suplimentar, nefiind respectate prevederile Instructiunilor de completare a celor doua formulare.

In sustinere, societatea contestatarul invoca Capitolul III pct. 3 din OPANAF nr. 1181/23.08.2007 si Instructiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice", aprobate prin OPANAF nr. 1021/2013.

Astfel, desi debitele suplimentare de plata au fost prezentate pentru fiecare motiv de fapt sau fapta constatata, accesoriile aferente acestora nu au

fost calculate si prezentate pe fiecare motiv de fapt sau fapta constatata, adica pe surse.

4. Suma de x lei, constata ca achitata nedatorat de contribuabila, nu a fost compensata din oficiu cu creantele bugetare stabilite suplimentar, ceea ce a condus la majorarea artificiala a accesoriilor in cazul impozitului pe venit si al contributiilor sociale, cu implicatii directe si asupra calculului profitului impozabil.

Prin RIF s-a determinat ca .X. a efectuat declaratii si plati de impozite si contributii in contul unic, nedatorate, in suma totala de x lei.

Sumele achitate nedatorat de contestatara nu au fost compensate pana la data controlului, motiv pentru care acest demers intra in mod legal in atributiile organelor fiscale. Astfel, se impune refacerea calculului de accesorii la impozitul pe venit si contributiile sociale, dupa efectuarea compensarilor sumelor achitate nedatorat cu debitele stabilite suplimentar de organele de control, pana la cocurenta celei mai mici sume, compensarea operand de drept la data la care creantele exista deodata, fiind deopotrivă certe, lichide si exigibile.

#### MOTIVE SUBSTANTIALE DE NELEGALITATE

##### 1. Referitor la veniturile suplimentare in suma de x lei, estimate pentru perioada 2010-2014

.X. sustine ca nu intelege care este paragraful din Statutul .Y. din care rezulta ca aportul sau in natura la constituirea noii societati nu ar fi inclus terenul aferent .Y., in conditiile in care aportul in natura al contestatarii a fost constituit din intregul .Y.- format din cladire si terenul aferent acestuia situate la adresa din x, sector 2, Bucuresti.

In concluzie, interpretarea prevederilor statutare a fost denaturata, in sensul ca .X. a adus ca aport in natura la capitalul social al .Y. intregul teren existent la data incheierii actului constitutiv, respectiv suprafata de 1.575 mp, cu precizarea ca terenul in cauza intra sub incidenta prevederilor HGR nr. 834/14.12.1991 privind stabilirea si evaluarea unor terenuri detinute de societatile comerciale cu capital de stat.

In consecinta, prin Contractul de superficie nr. 1/2002 (anexa la contractul de societate incheiat in anul 1992), societatea contestatara, in calitate de proprietar, in mod legal a transmis catre superficiara S.C. .Y. S.R.L. suprafata de 2.166 mp (care inlocuia suprafata de 1.575 mp), astfel cum a rezultat din Certificatul de atestare a dreptului de proprietate asupra terenurilor emis de Ministerul Turismului nr. x/1995, fara nicio influenta asupra capitalului social, inclusiv asupra detinerilor in participatiune ale .X.

Contestatara concluzioneaza prin a mentiona faptul ca stabilirea de catre organele fiscale a unor presupuse venituri suplimentare ale .X. rezultate din cedarea dreptului de superficie pentru suprafata de 2.166 mp, reprezentand

aport in natura la capitalul social al S.C. .Y. S.R.L., estimate pentru perioada 2010-2014 la x lei, este nelegala.

2. Referitor la cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, mentionate in anexa 56 la RIF, contribuabila contesta urmatoarele sume:

*2.1 Cheltuielile in suma de x lei aferente exercitiului 2009, inregistrate in anul 2010, au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil, fara sa influenteze pierderea din anul 2009, asa cum era corect.*

Cheltuielile aferente veniturilor realizate in anul 2009 si inregistrate eronat in anul 2010 trebuiau sa afecteze rezultatul fiscal aferent anului 2009, fara sa mareasca pierderea fiscala inregistrata in anul 2009, care urma a fi recuperata in anii urmasori.

Organele de inspectie fiscala nu au influentat pierderea fiscala a anului 2009, aceasta fiind considerata la momentul controlului in afara perioadei de prescriptie, dar nu au apreciat nici faptul ca atat in situatia in care ar fi fost inregistrate in anul 2009, cat si in situatia de fapt, adica inregistrate in anul 2009, impactul fiscal este acelasi, respectiv:

- inregistrate in anul 2009 ar fi marit pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit in perioada urmatoare;
- inregistrate in perioada 10.01.2010-30.09.2010 au marit pierderea fiscala aferenta acestei perioade, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit in perioada urmatoare.

*2.2 Cheltuieli in suma de x lei inregistrate in baza unor facturi in copie sau pe baza extrasului de cont*

Inspectorii fiscali retin in RIF ca o serie de cheltuieli au fost inregistrate in baza unor facturi in copie, sau in baza unui extras de cont, considerate nedeductibile, pe motiv de absenta documentului justificativ.

In mod evident nu este vorba de absenta documentelor justificative, ci de faptul ca acestea au fost prezentate in copie, situatie in care se pune problema daca aceste copii pot sau nu avea valoare probanta, organele fiscale invocand deficiente de forma si nu de fond.

Contestatarul invoca faptul ca principiul formalismului nu trebuie sa aiba in niciun caz prioritate fata de principiul prelevantei substantei asupra formei, invocand in acest sens Decizia CJUE nr. 95/2007 a Ecotrade Spa vs. Agenzia della Entrate, cauza 90/02 Bockemuhl, cauza 385/2009 Nidera Handelscompagnie.

O operatiune economica poate fi corespunzator inregistrata in contabilitate, chiar si in lipsa unei facturi fiscale nestampilate sau nesemnate emise de partenerul contractual.

Din Raportul ANAF referitor la Declaratia informativa 394 contestatara intelege ca nu se afla in fata unei modificari a niciuneia dintre facturile mentionate, sumele dintre furnizor si client nu au diferente in declaratie, nefiind identificat niciun risc fiscal.

### *2.3 Cheltuielile aferente imobilului-vila Eforie Sud, in suma de x lei*

Din totalul acestor cheltuieli in suma de x lei, suma de x lei reprezinta amortizarea fiscala inregistrata in perioada, iar diferenta de x lei sunt cheltuieli aferente acestui imobil.

#### *2.3.1 Deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile, serviciilor si taxele aferente imobilului x din Eforie Sud in suma de x lei*

Organele fiscale au considerat nedeductibile fiscal, toate cheltuielile in legatura cu achizitia de bunuri, prestarea de servicii si plata de impozite, aferente x situata in Eforie Sud, pe motiv ca bunul in cauza nu a fost utilizat in scopul obtinerii de venituri, fara sa fie probata aceasta afirmatie.

Includerea acestor cheltuieli in categoria celor deductibile fiscal nu este conditionata de realizarea efectiva a veniturilor, ci doar de urmarirea acestui scop prin efectuarea lor (dispozitia legala vizeaza scopul si nu atingerea sa propriu-zisa).

Cheltuielile efectuate de un contribuabil trebuie apreciate prin prisma principiului libertatii de gestiune care permite acestuia sa angajeze toate cheltuielile pe care le considera necesare afacerii sale, in acord cu specificul activitatii, in caz contrar nemaiindeplinindu-se criteriul efectuarii cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilitatii.

Contestatara invoca faptul ca o decizie a organului fiscal nu poate avea ca fundament doar existenta unui text legal, ci trebuie sa precizeze expres care sunt acele circumstante ale situatiei de fapt care determina incidenta textului si masura in care ea se incadreaza in ipoteza normei juridice care permite organului fiscal o asemenea decizie, inclusiv probele ce stau in sustinerea sa, pentru ca ulterior sa poata face obiectul unei cenzuri corespunzatoare in contenciosul fiscal- ceea ce in cazul de fata nu s-a intamplat.

#### *2.3.2 Deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea imobilului x din Eforie Sud, in suma totala de x lei*

Utilizarea acestui mijloc fix a fost probata prin desfasurarea unor activitati suport pentru cele direct generatoare de venituri, respectiv vanzarea ca atare.

*2.4 Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de x, ca urmare a reintregirii veniturilor si diminuarii pierderii contabile cu suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente sumelor datorate contribuabilului de catre .Z.*

Fata de abordarea organelor de inspectie fiscala, societatea contestatara este de parere ca nu reglementarile contabile ar trebui avute in primul rand in vedere de catre autoritati, ci aspecte ce tin mai degraba de nasterea dreptului de a cere daune-interese (aspecte de sorginte exclusiv juridica). In astfel de cazuri, nu organul fiscal are competenta de a stabili, analizand extrem de sumar si simplist raportul contractual, daca creditorul are sau nu dreptul de a urmari incasarea penalitatilor, ci, mai degraba, instantele judecatoresti.

In consecinta, petenta sustine ca tratamentul contabil aplicat sumei in cauza de .X. este cel corect si nu poate conduce la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare, chiar daca inregistrarea in conturile contabile a fost eronata, prelevand fondul si nu forma unei operatiuni.

## *2.5 Referitor la TVA*

### *2.5.1 TVA colectata*

Contestatară, nefiind de acord cu modul de calcul al organelor de inspectie fiscala care a constat in aplicarea cotelor de TVA la sumele incasate, in situatia in care taxele de participare la licitatie au fost percepute fara a se face mentiuni cu privire la TVA, iar societatea nu mai are nicio posibilitate de a recupera diferenta de pret de la participantii la licitatii, invoca Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6 din 2014 emisa in aplicarea Hotararii pronuntata de CJUE in cauza C-183/14 Salomie si Oltean.

### *2.5.2 TVA dedusa*

.X. a realizat atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni scutite fara drept de deducere si nu a procedat la evidentierea distincta a achizitiilor aferente acestor operatiuni, respectiv nu a procedat la calculul pro-ratei, asa cum se precizeaza la art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie au procedat, in conformitate cu prevederile legale mentionate.

In opinia societatii contestatare, acest calcul nu asigura determinarea corecta a taxei de dedus.

Scopul aplicarii pro ratei este acela de a determina TVA de dedus aferenta acelor achizitii pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca au fost folosite pentru activitati scutite.

## *2.6 Creantele fiscale accesorii aferente debitelor contestate, nu sunt datorate*

In baza principiului potrivit caruia accesoriile urmeaza principalul, .X. contesta si dobanzile si penalitatile aferente debitelor stabilite suplimentar si contestate, ca nelegal calculate si datorate.

In concluzie, .X. solicita:

- admiterea contestatiei;
- anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, precum si dispunerea operarii de drept a compensarii pentru sumele constatate ca fiind achitate nedatorat cu creantele bugetare suplimentare de aceeasi natura, cu consecinta exonerarii de la plata accesoriilor;
- anulara in parte a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016, cu referire la sumele reprezentand diminuarea pierderii fiscale, recalulate dupa solutionarea tuturor capetelor de cerere ale contestatiei.

II. Urmare inspectiei fiscale partiale vizand perioada 01.01.2010-31.12.2014 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul Inspectie Fiscala 2 au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016 in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei- TVA;
- x lei - CAS angajator;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS angajator;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS angajator;
- x lei - CAS angajat;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS angajat;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS angajat;
- x lei - CAS accidente munca;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente CAS accidente munca;
- x lei - penalitati de intarziere aferente CAS accidente munca;
- (-) x lei - CAS venituri profesionale;
- x lei - contributie somaj angajator;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente somaj angajator;
- x lei - penalitati de intarziere aferente somaj angajator;
- x lei - contributie somaj angajat;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente somaj angajat;
- x lei - penalitati de intarziere aferente somaj angajat;
- (-) x lei - contributie fond garantare;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente fond garantare;
- x lei - penalitati de intarziere aferente fond garantare;
- (-) x lei - contributie somaj venituri profesionale;
- x lei - contributie sanatate angajator;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente sanatate angajator;
- x lei - penalitati de intarziere aferente sanatate angajator;
- x lei - contributie sanatate angajat;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente sanatate angajat;



- x lei - penalitati de intarziere aferente sanatate angajat;
- x lei - contributie concedii si indemnizatii;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii;
- x lei - penalitati de intarziere aferente concedii si indemnizatii;
- (-) x lei - CAS contracte/conventii;
- (-) x lei- contributie sanatate contracte;
- x lei - impozit venituri salarii;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente venituri salarii;
- x lei - penalitati de intarziere aferente venituri salarii;
- (-) x lei- impozit venituri consignatie;
- (-) x lei - impozit venituri contracte/conventii;
- (-) x lei - impozit venituri alte surse,

.X. contesta partial decizia de impunere, respectiv suma de **x lei**, reprezentand:

- |                                                                 |        |
|-----------------------------------------------------------------|--------|
| - impozit pe profit                                             | x lei; |
| - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit | x lei; |
| - panalitati de intarziere aferente impozitului pe profit       | x lei; |
| - TVA                                                           | x lei  |

Urmare inspectiei fiscale efectuate au rezultat diferente privind modul de calcul al rezultatului fiscal, astfel:

- |                                         |        |
|-----------------------------------------|--------|
| - pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 | x lei; |
| - pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 | x lei; |
| - pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 | x lei. |

In consecinta, organele de control au emis Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016 prin care s-au dispus in sarcina .X. Urmatoarele masuri:

- recuperarea pierderii fiscale aferenta anului 2012 in suma de x lei;
- recuperarea pierderii fiscale aferenta anului 2013 in suma de x lei;
- recuperarea pierderii fiscale aferenta anului 2014 in suma de x lei.
- va reintocmi si va redepune la organul competent declaratiile informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru semestrele 1/2010, 1/2011 si 2/2011 si trimestrele 1/2012, 2/2012, 3/2012, 4/2012, 1/2013, 2/2013, 3/2013, 4/2013, 1/2014, 2/2014, 3/2014, 4/2012;
- va evidentia rezervele de reevaluarea imobilizarilor corporale in evidentele contabile pe fiecare imobilizare corporala in parte si pe fiecare operatiune de reevaluare;
- va evidentia rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale in evidentele contabile pe fiecare imobilizare corporala in parte si pe fiecare operatiune de reevaluare;
- va diminua soldul TVA de rambursat la 31.12.2014 cu suma de x lei reprezentand diferente stabilite in urma inspectiei, respectiv cu suma de x lei reprezentand sold TVA de rambursat prescris pana la 31.12.2014, respectiv completarea decontului de TVA (declaratia 300) ce se va depune pentru perioada in care se va comunica decizia de catre organele de inspectie fiscala tanand cont de sumele precizate mai sus.

.X. solicita anularea in parte a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016, cu referire la sumele reprezentand diminuarea pierderii fiscale.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate:**

#### **3.1.1 Referitor la nulitatea actelor atacate:**

***Cauza supusa solutionarii este daca decizia de impunere contestata este lovita de nulitate, in conditiile in care elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor***

***In fapt***, prin contestatia formulata contribuabila invoca nulitatea deciziei de impunere atacata.

***In drept***, devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) si art. 49 alin. (1), lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

***“Art. 46-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:***

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

***“Art. 49-(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:***

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;***
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;”***

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

A. Referitor la invocarea faptului ca inspectia fiscala nu a inceput in termen de maximum 15 zile de la data prevazuta in aviz, iar noua data de incepere a inspectiei fiscale nu a fost comunicata

Din referatul cauzei rezulta ca .X. a primit Avizul de inspectie fiscala nr. x/2015, comunicat in data de 17.07.2015, in baza prevederilor Titlului VII din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care s-a precizat data inceperii inspectiei fiscale generale, respectiv 25.07.2015, perioada verificata, taxele si impozitele vizate. Data inceperii inspectiei fiscale a fost consemnata la pozitia 3 din Registrul Unic

de Control, ca fiind 22.09.2015, data stabilita in urma discutiilor telefonice cu doamna A, in calitate de economist al societatii.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei referitoare la "vatamarea suferita fiind calculul de accesorii pentru 2 luni, nejustificat " precizam ca:

potrivit prevederilor art 82 si art. 94 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Art. 82-(1)** *Declaratia fiscala se intocmeste prin completarea unui formular pus la dispozitie gratuit de organul fiscal.*

**(2)** *In declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze quantumul obligatiei fiscale, daca acest lucru este prevazut de lege.*

**(3)** *Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale inscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre imputernicit.”;*

**“Art. 94-(3)** *Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la: (...)*

**e)** *stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;*

**f)** *stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora (...);*

Organele de inspectie fiscala au calculat accesorii pentru diferente de obligatii fiscale de plata fata de creanta datorata de contribuabil, astfel ca, daca .X. stabilea si evidentia in contabilitate corect obligatiile fiscale, respectiv completa declaratiile fiscale prin inscrierea corecta a obligatiilor fiscale, asa cum era obligata potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala nu mai stabileau diferente de obligatii fiscale de plata si, pe cale de consecinta, nu ar mai fi calculat accesorii aferente acestora.

Calculul accesoriiilor este o consecinta a stabilirii si completarii incorecte a obligatiilor fiscale in declaratiile fiscale de catre contribuabil si nu o consecinta a inceperii inspectiei fiscale in absenta instiintarii prevazute la art. 102, alin. (7) Cod procedura fiscala, prin care trebuia comunicata decalarea datei inceperii inspectiei fiscale de la 25.06.2015 la 22.09.2015.

Avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca aspectele procedurale invocate de .X. sunt neintemeiate si urmeaza a fi respinse ca atare.

**B. Referitor la extinderea perioadei verificate peste termenul prevazut de 3 ani**

Prin contestatia formulata, contestatara invoca faptul ca perioada avizata initial a inceput la 01.01.2012 si a fost extinsa nemotivat la 01.01.2012, fara sa se respecte prevederile Codului de procedura fiscala.

Organele de inspectie fiscala au efectuat initial inspectia fiscala generala pentru perioada 2012-2014, asa cum rezulta si din Avizul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/2015, comunicat contribuabilei in data de 17.07.2015.

Din referatul cauzei rezulta ca in timpul desfasurarii inspectiei fiscale s-a constatat ca, pentru perioada 2012 – 2014 contribuabila nu a calculat si nu a declarat corect organului fiscal contributiile sociale si impozitele pe veniturile asimilate salariilor, conform capitolului III al Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 si, chiar mai mult din situatiile intocmite de organele de inspectie si transmise contribuabilei electronic in data de 04.12.2015. Suma totala a diferentelor stabilite pentru perioada 2012 – 2014 fiind in acel moment de x lei.

In ceea ce priveste TVA, desi contribuabila a realizat numai operatiuni scutite fara drept de deducere si operatiuni neimpozabile, in perioada 2012 – 2014, aceasta si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pentru absolut toate achizitiile efectuate.

Pentru impozitul pe profit, in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a contributiilor aferente veniturilor asimilate salariilor, in vederea respectarii art. 94 alin. (3) lit. e) din O.G.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie trebuiau sa reintregeasca cheltuielile si, pe cale de consecinta sa diminueze profitul impozabil si impozitul pe profit pentru anul 2010 si anul 2011 cu sumele rezultate.

In speta, incidente sunt si prevederile art. 67<sup>1</sup>, art. 94 si art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

**“Art. 67<sup>1</sup>-1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

*(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.”*

**“Art. 94-(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

*(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale (...)*

**“Art. 98-(1) *Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.***

**(2)** *La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

**(3)** *La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

**a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;**

**c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale și poate fi extinsă pe perioada de prescripție dacă există cel puțin un element care să conducă la extindere.

Organele de inspekție fiscală au extins perioada de verificare și pentru anii 2010-2011 în baza Avizului de inspekție fiscală nr. x/2015, comunicat contribuabilului în data de 17.12.2015.

Chiar dacă alin. (3) al art. 98 Cod de procedură fiscală face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit că perioada supusă inspekției fiscale se încadrează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art. 98 alin. (1) și art. 94 Cod de procedură fiscală.

Astfel, solicitarea constatării nulității deciziei de impunere pe motiv că inspekția fiscală nu a fost efectuată pe perioada de 3 ani este neîntemeiată.

**C. Referitor la faptul că diferențele de impozite/taxe stabilite suplimentar și accesoriile aferente nu sunt calculate pe surse (pentru fiecare motiv de fapt sau faptă constatată), ci cumulativ pe fiecare categorie de impozit/țaxă**

Potrivit Ordinului 1181/2007: „Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspekției fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:

“3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar.

(...)

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;  
(...)"

Contribuabila sustine ca : „diferentele de impozit pe profit/TVA stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala nu au fost calculate pentru fiecare motiv de fapt sau fapta constatata, si drept consecinta nici dobanzile si penalitatile de intarziere privind impozitul pe profit/TVA nu au putut fi calculate si prezentate pe fiecare motiv de fapt sau fapta constatata pentru care au fost calculate diferente de impozit – adica pe surse.”

Se retine ca in cadrul capitolului III al Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 organele de inspectie au prezentat in mod clar si detaliat motivul de fapt care a condus la stabilirea diferentelor pe fiecare speta in parte.

Totodata, potrivit art. 19 alin. (1), art. 147<sup>1</sup> alin. (1) si art. 156<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare”

**“Art. 19-(1)** Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

**“Art. 147<sup>1</sup>-(1)** Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

**“Art. 156<sup>2</sup>-(2)** Decontul de taxa intocmit de persoanele inregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, in conditiile prevazute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost inscrisa in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute in modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice.”

Din prevederile legale mentionate mai sus, rezulta ca impozitul pe profit si TVA sunt obligatii fiscale ce se calculeaza tinand cont de toate operatiunile efectuate de un contribuabil si nu doar de fiecare operatiune in parte. Organele de inspectie fiscala au tinut cont de toate aceste aspecte (de exemplu: pentru calculul impozitului pe profit au tinut cont atat de cheltuieli deductibile neinregistrate de contribuabila, cu care au diminuat profitul impozabil, dar si de cheltuielil considerate deductibile de contribuabila si nedeductibile de organele de inspectie fiscala, in acelasi timp reducand si, totodata majorand baza impozabila; pentru TVA au tinut cont de faptul ca a realizat mai multe tipuri de

operatiuni care au o influenta diferita in calculul acestei taxe si anume: operatiuni scutite fara drept de deducere, operatiuni taxabile, operatiuni neimpozabile si deducere de TVA fara a realiza niciuna din aceste operatiuni – investitie vila Eforie Sud).

Pentru anii fiscali 2012, 2013 si 2014 organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente in ceea ce priveste impozitul pe profit, ci doar au diminuat pierderea inregistrata de contribuabila.

Modul de calcul al diferentelor constand in impozit pe profit si TVA este prezentat in cadrul capitolului III din Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016, precum si in anexele la acest Raport, asa cum se precizeaza in Ordinul 1181/2007 „Tabelele sau situatiile se intocmesc ori de cate ori este necesara sintetizarea unui numar mai mare de documente sau operatiuni si in toate cazurile in care se prezinta si se sustin constatarile din Raportul de inspectie fiscala.”

In speta, decizia de impunere contestata si raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii acesteia cuprind toate motivele de fapt care au condus la stabilirea diferentelor pe fiecare speta in parte, motiv pentru care este neintemeiata invocarea de catre contribuabila a nelegalitatii (nulitatii) actului atacat, contestatia urmand a se respinge pentru acest aspect.

Drept pentru care, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei cu privire la acest capat de cerere, respectiv ca:

- Inspectia fiscala nu a inceput in termen de maximum 15 zile de la data prevazuta in aviz, iar noua data de incepere a inspectiei fiscale nu a fost comunicata;

- Perioada verificata a fost extinsa peste termenul prevazut de 3 ani;

- Diferentele de impozite/taxe stabilite suplimentar si accesoriile aferente nu sunt calculate pe surse (pentru fiecare motiv de fapt sau fapta constatata), ci cumulat pe fiecare categorie de impozit/taxa,

cata vreme aceste aspecte nu atrag nulitatea deciziei de impunere contestata, potrivit legii, elementele care determina nulitatea acetelor administrativ fiscale fiind expres si limitativ prevazute de legiuitor.

Fata de cele anterior prezentate capatul de cerere vizand nulitatea si nelegalitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pe nerespectarea unor conditii procedurale privind desfasurarea inspectiei fiscale urmeaza a fi respinsa ca atare

### **3.1.2 Referitor la compensarea din oficiu a sumei de x lei, constatata ca achitata nedatorat de contribuabila, cu obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venit si contributi sociale**

***Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare 1 se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere in conditiile in care nu intra***



***in competenta sa de solutionare cererile privind compensarea obligatiilor fiscale***

***In fapt***, prin contestatia formulata .X. solicita dispunerea operarii de drept a compensarii pentru sumele constatate ca fiind achitate nedatorat cu creantele bugetare suplimentare de aceeasi natura, cu consecinta exonerarii de la plata accesoriilor.

Se retine ca suma contestata ca achitata nedatorat de .X. este in cuantum de x lei si nu de x lei, asa cum contestatara a mentionat la punctul 1.3 din contestatie.

***In drept***, potrivit dispozitiilor art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

***“Art. 272-(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre structurile specializate de solutionare a contestatiilor.***

***(2) Structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor publice în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii este competenta pentru solutionarea contestatiilor ce au ca obiect:***

***a) creante fiscale în cuantum de pana la 5 milioane lei;***

***b) masura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de pana la 5 milioane lei si deciziile de reverificare, cu exceptia celor pentru care competenta de solutionare apartine directiei generale prevazute la alin. (5).(...)***

***(6) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decat cele prevazute la alin. (1) se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”***

Se retine ca, potrivit art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, organele specializate in solutionarea contestatiilor, constituite la nivelul directiilor generale regionale ale finantelor publice teritoriale, **au o competenta strict delimitata, ele nu se pot investi decat cu solutionarea contestatiilor care privesc sume stabilite in decizii de impunere**, in actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum **si in titlurile de creanta privind obligatiile fiscale**, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres si limitativ prevazute de lege.

In acest sens, Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 3741/2015 prevad urmatoarele:

*"5.1. Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala sunt cele prevazute expres si limitativ de lege."*

***"9.9. În cazul în care contestatiile sunt astfel formulate încat au si alt caracter pe langa cel de cale administrativa de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de catre organul investit cu solutionarea caii administrative de atac, dupa solutionarea acesteia."***

Potrivit prevederilor legale sus invocate Serviciul solutionare contestatii 1 are in competenta solutionarea contestatiilor formulate impotriva deciziilor de impunere, iar in situatia in care contestatia are si alt caracter pe langa cel de cale administrativa de atac cererea se va inainta organului fiscal.

Fata de dispozitiile legale antecitate, solicitarea .X. privind dispunerea operarii de drept a compensarii pentru sumele constatate ca fiind achitate nedatorat cu creantele bugetare suplimentare de aceeasi natura, cu consecinta exonerarii de la plata accesoriilor **nu intra in competenta de solutionare a Serviciului de solutionare a contestatiilor** intrucat nu reprezinta contestatie susceptibila a fi solutionata in temeiul art. 272 alin (1) privind Codul de procedura fiscala, aceasta intrand in competenta organelor fiscale de administrare, respectiv Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii.

### **3.2 Referitor la masura de diminuare a pierderii fiscale**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatara are obligatia diminuarii pierderii fiscale aferenta anului 2014 cu suma de x, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile si au diminuat pierderea contabila cu cheltuieli considerate nedeductibile***

***In fapt***, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016, organele de inspectie fiscala au calculat o pierdere fiscala de x lei, fata de cea calculata si declarata de contribuabila in suma de x lei, rezultand o diminuare a pierderii fiscale in suma de x, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014.

Prin Dispozitia de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016 s-a stabilit ca .X. sa recupereze pierderea fiscala aferenta anului 2014 in suma de x lei in limita celor 7 ani consecutivi de la data inregistrarii pierderii fiscale.

Diferenta privind modul de calcul al rezultatului fiscal pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 in suma de x s-a stabilit ca urmare a:

- reintregirii cheltuielilor si majorarii pierderii contabile cu suma de x lei cu contravaloarea contributiilor sociale datorate de angajator rezultate in urma inspectiei fiscale;

- reintregirii cheltuielilor si majorarii pierderii contabile cu suma de x lei reprezentand 50% din partea de TVA considerata nedeductibila;

- reintregirii veniturilor si diminuarii pierderii contabile cu suma de x lei reprezentand venituri estimate;
- reintregirii veniturilor si diminuarii pierderii fiscale contabile cu suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente sumelor datorate contribuabilei de S.C. .Z.;
- considerarii ca si cheltuiala nedeductibila a sumei de x lei reprezentand impozit pe terenul situat in Bucuresti, sector 2, x;
- considerarii ca si cheltuiala nedeductibila a sumei de x lei reprezentand achizitii de natura cheltuielilor de protocol facturate de .Z.;
- considerarii ca si cheltuieli nedeductibile a sumei de x lei reprezentand 50% din combustibil, avans si rate aferente leasing autoturism, asigurare, comision leasing, alte servicii de leasing, abonament parcare;
- considerarii ca si cheltuiala nedeductibila a sumei de x lei reprezentand amortizare cladire, foisor, sistem supraveghere video si aparate electrocasnice aferente unui imobil situat in Eforie Sud;
- considerarii ca si cheltuieli nedeductibile a sumei de x lei, reprezentand impozit teren si cadiri, taxa voluntariat, energie electrica, taxe radio, alimentare apa, internet, materiale consumabile, gestionare folosinta imobil.

.X. contesta diminuarea pierderii fiscale cu suma de x, ca urmare a reintregirii veniturilor si diminuarii pierderii contabile cu suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente sumelor datorate contribuabilei de catre .Z.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 19. alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

***“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.”***

Coroborat cu prevederile pct. 12-13 din Normle Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, care precizeaza:

***“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.(...)”***

***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.”***

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Incidente sunt și dispozițiile pct. 46 alin. (1) și (2) și pct. 211 din OMFP nr. 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare:

*“46-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.(...)”*

*“211 - (1) În cadrul elementelor extrabilanțiere sunt cuprinse și activele contingente (contul 807 "Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 "Datorii contingente").*

***(2) Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității.”***

Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (de ex. o despăgubire), în care este implicată entitatea și al cărui rezultat este incert.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată.

În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.(...)”

In speta, organele fiscale au reintregit veniturile si au diminuat pierderea contabila cu suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente sumelor datorate de catre S.C. .Z.

.X. (in calitate de investitor) a pus la dispozitia .Z.(in calitate de administrator), in baza unor contracte de administrare a unui portofoliu individual de investitii (nr. X/2013, rescris sub nr. X/), suma de x lei in vederea investirii acestei sume pentru obtinerea unei cresteri a activelor totale nete administrate cu 6% pe an. .Z.a investit suma de x lei, astfel: x lei prin cumpararea unui bilet la ordin de la .Z. si x lei prin cumpararea unui bilet la ordin de la S.C. .Z.

.X. si .Z.au reziliat contractele mai sus mentionate in data de 24.06.2015.

.X. a incheiat conventia civila incheiata cu S.C. .Z. la data de 11.09.2014 prin care aceasta societate se obliga ca pana la data de 30.07.2015 sa achite suma datorata in 10 rate, iar de la data de 04.08.2014 si pana la data platii debitului sa achite o penalitate de intarziere pe luna in cuantum de 0,5% din suma totala.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca .X. nu a inregistrat in conturile de venituri penalitatile datorate de S.C. .Z.

Invocarea contribuabilei potrivit careia penalitatile contractuale reprezinta un activ contingent, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat aceste venituri sunt planificate atat timp cat sunt stipulate prin conventia civila incheiata.

Astfel, aceste venituri trebuiau inregistrate in anul 2014 in evidentele contabile, calculate conform conventiei mai sus precizate si luate in calcul la determinarea rezultatului fiscal aferent anului 2014.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. nu a evidentiat venituri in suma de x lei.

Pe cale de consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.3 Referitor la impozitul pe profit**

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara de x lei cu un impozit pe profit aferent in suma de x lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar provine din:

Situatia Financiara a contribuabilei pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a rezultatului contabil cat si a rezultatului fiscal, astfel:

- profit contabil conform balanta societate	x lei;
- profit dupa reintregire venituri si cheltuieli	x lei;
- profit impozabil aferent perioadei conform societate	x lei;
- profit impozabil aferent perioadei conform inspectiei fiscale	x lei;
- pierdere fiscala de preluat din anii precedenti conform societate	x lei;
- pierdere fiscala de preluat din anii precedenti conform inspectie	x lei;
- total profit impozabil conform societate	x lei;
- total profit impozabil conform inspectie	x lei;
- impozit profit declarat de societate	x lei;
- impozit profit conform inspectie	x lei;
<b>- diferenta impozit profit fata de impozitul declarat</b>	<b>(-)x lei.</b>

Situatia Financiara a contribuabilei pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a rezultatului contabil cat si a rezultatului fiscal, astfel:

- profit contabil conform balanta societate	x lei;
- profit dupa reintregire venituri si cheltuieli	x lei;
- profit impozabil aferent perioadei conform societate	x lei;
- profit impozabil aferent perioadei conform inspectiei fiscale	x lei;
- pierdere fiscala de preluat din anii precedenti conform societate	0 lei;
- pierdere fiscala de preluat din anii precedenti conform inspectie	0 lei;
- impozit profit declarat de societate	x lei;
- impozit profit conform inspectie	x lei;
<b>- diferenta impozit profit fata de impozitul declarat</b>	<b>x lei.</b>

### **3.3.1 Referitor la veniturile suplimentare in suma de x lei estimate pentru perioada 2010-2014**

***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care sa conduca la modificarea celor constatate***

**In fapt**, urmare inspectiei fiscale efectuate au rezultat diferente privind modul de calcul al rezultatului fiscal pentru perioada 01.01.2010-01.01.2014, datorate reintregirii veniturilor si diminuarii pierderii contabile cu suma de x lei, reprezentand venituri estimate de organele de inspectie fiscala.

**In drept**, in conformitate cu art. 6 si art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

***“Art. 6-Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să***

**adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.**”

Valabil pentru anul 2010:

**“Art. 67-(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

**(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”**

Valabil începând cu anul 2011:

**“Art. 67-(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

**(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:**

**a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);**

**b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

**(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

**(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezulta că în situația în care în cursul inspecției fiscale organul fiscal constată lipsa sau faptul că evidențele contabile/fiscale sau documentele și informațiile prezentate sunt incorecte sau incomplete, aceasta are dreptul de a stabili baza de impunere și obligația fiscală aferentă, prin estimarea bazei de impunere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, precum și al referatului cauzei, rezulta următoarele:

La înființarea .X. aceasta avea în componența Hotelul și Restaurantul .Y., conform adresei emise de Ministerul Comerțului și Turismului. De asemenea, .X. deține terenul “Complex .Y.” în suprafața de 2.166 mp în baza Certificatului de atestare a proprietății emis de Ministerul Turismului seria x nr. x, înregistrat la Notariatul de Stat Sector 2 în registrul de transcriptiuni sub nr. x/1995.

Conform Statutului .Y. autentificat la Notariatul de Stat Local al Sectorului 2 Bucuresti sub nr. x/1992, aceasta societate s-a infiintat prin aportul:

1..X. cu suma de x ROL, prin denominare rezultand suma de x lei, reprezentand 36% din valoarea capitalului social, participarea reprezentand aportul in natura prin evaluarea patrimoniului existent, care s-a transmis cu titlu de proprietate noii societati, nefiind incluse mijloacele fixe, dotarile si obiectele de inventar altele decat cele incorporate in constructii, si, de asemenea, nefiind inclus terenul aferent Complexului Hotelier “.Y.”; Suma de x lei se compune, conform Notei sinteza privind Studiul de evaluare a Complexului Hotelier “.Y.” elaborat de .Z., .Z. si .Z., din:

- Valoarea actuala de inlocuire a imobilului la preturi reactualizate la 01.01.1992, perioada intocmirii contractului de societate comerciala si a statutului de functionare:

x lei x 1,30 = x lei

- Coeficient de uzura 23%: x lei x 23% = x lei

- Valoarea lucrarilor de consolidare a structurii de rezistenta:

x lei x 1,30 = x lei

- Valoarea economica a imobilului datorita amplasamentului in zona urbanistica ultracentrala:

x lei - (x lei + x lei) x 20%= x lei

- Concesionare teren in suprafata de 1.575 mp:

1.575 mp x 0.1 lei/mp x 50 ani = x lei

- Cheltuieli efectuate de .X. pentru expertize tehnice, studii si proiecte aferente acestui obiectiv: x lei

TOTAL: x lei - (x+ x) + x + x + x = x lei

2. Domnul .Y.cu suma de x ROL (prin denominare rezultand suma de x lei), reprezentand 64% din valoarea capitalului social, durata de functionare a .Y. fiind de 50 de ani.

Conform Notei Sinteza privind Studiul de evaluare a Complexului Hotelier “.Y.” elaborat de .Z., .Z. si .Z., in suma de x ROL (x lei) a fost inclusa si contravaloarea concesiunii terenului in suprafata de 1.575 mp pe o durata de 50 de ani la o valoare de 1.000 ROL mp (0.1 lei/mp).

.X. nu a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul de concesiune pentru acest teren, dar a prezentat Contractul de superficie nr. x/2000 in copie conforma cu originalul din arhiva OCPI inregistrata sub nr. x/2014. Acest contract a fost incheiat intre .X. si S.C. .Y. S.R.L. avand ca obiect cedarea de catre .X. a dreptului de folosinta asupra terenului in suprafata de 2.166 mp situat in Bucuresti, sector 2, x, pe care se afla construit imobilul Hotel .Y., catre S.C. .Y. S.R.L.

Potrivit art. 5 din contractul de superficie nr. 1/08.02.2000, acesta completeaza contractul (fara a fi specificate data si nr. ) incheiat de aceleasi



parti, prin care terenul aferent imobilului Hotel .Y. in suprafata de 2.166 mp a fost concesionat pe o perioada de 50 de ani.

Mai mult, contestatara sustine in mod eronat ca terenul a fost adus ca aport la capitalul social, acesta fiind evidentiat pe toata perioada supusa inspectiei fiscale in analiticul contul 211.02 cu suma de x lei conform balantei de verificare la 31.12.2014.

Mentionam ca, in prezent, .X. participa la capitalul social al acestei societati cu aceeasi suma de x lei (inregistrata in contul 263 "Titluri participare .Y.") reprezentand 6% din valoarea acestuia.

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca, .X. a pus la dispozitia S.C. .Y. S.R.L. suprafata de teren de 591 mp (= 2.166 mp – 1.575 mp) cu titlu gratuit.

Astfel potrivit art. 67 alin. (1) din OG 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au estimat veniturile aferente suprafetei de teren de 591 mp prin actualizarea sumei de 1.000 lei/mp (raportata la 01 ianuarie 1992) cu indicii preturilor de consum anuale pentru perioada 1993 – 2010, rezultand urmatoarele sume:

- x lei / an, respectiv pentru anul 2010;
- x lei / an, respectiv pentru anul 2011;
- x lei / an, respectiv pentru anul 2012;
- x lei / an, respectiv pentru anul 2013;
- x lei / an, respectiv pentru anul 2014;

Formula de actualizare a acestor valori, precum si indicii preturilor de consum au fost preluati de pe site-ul Institutul National de Statistica ([www.inssc.ro](http://www.inssc.ro)).

Ca atare, in mod corect ,organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile cu suma de x lei la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014.

### **3.3.2 Referitor la cheltuielile considerate nedeductibile fiscal**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, in conditiile in care potrivit legii nu se admit la deducere cheltuielile care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii si nu sunt aferente realizarii veniturilor, precum si sumele înregistrate de un contribuabil fara a avea la baza documente justificative care sa stea la baza inregistrarilor, iar argumentele si documentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate***

**In fapt**, stabilirea diferentelor de impozit pe profit prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016 a avut la baza neadmiterea la deducere a unor cheltuieli inregistrate de societatea contestatara.

**In drept**, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor si stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, potrivit Legii nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

Cod fiscal:

**“Art. 19-(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

**“Art. 21-(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.**

(...)

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;**

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

(...)

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

Normele metodologice:

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

Cod fiscal:

**“Art. 24-(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

**(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

**a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

**b)** are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

**c)** are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(...)

**(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

**a)** începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

**b)** pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;

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

**d)** pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;

**e)** amortizarea clădirilor și a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide și cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descoperită se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

1. din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracții petroliere, precum și la cheltuielile de investiții pentru descoperită;

2. din 10 în 10 ani la saline;

**f)** mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

**g)** pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței;

**h)** numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n)”

Norme metodologice:

**“70<sup>2</sup>.** Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”

Cod fiscal:

**“Art. 35- (3) Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitului pe profit.”**

Potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”**

Incidente sunt si prevederile art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**Art. 98-(3)** *La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

**a)** *există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

**b)** *nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție; “*

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege si se justifica realitatea si necesitatea prestatilor.

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor legiuitorul a stabilit categoriile de cheltuieli pentru care se acorda deductibilitate limitata si a celor nedeductibile fiscal, nefiind acceptate la deducere cheltuielile înregistrate de un contribuabil fara a avea la baza documente justificative care sa stea la baza inregistrarilor si care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat si a celor care le-au înregistrat în contabilitate si care sa faca dovada prestarii serviciilor.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in raport de sumele contestate si de sustinerile contestatarei rezulta urmatoarele:

### **3.3.2.1 Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei**

Organele de inspectie fiscala au considerat suma de x lei ca si cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 - 30.09.2010, suma care se compune din:

- x lei reprezentand contravaloare utilitati si chirie domiciliu fiscal facturate pentru anul 2009, inregistrate de .X. in anul 2010 in conturile de cheltuieli 605, 612, 626 si 628. Organele de inspectie au considerat aceste cheltuieli aferente anului fiscal 2009 ca fiind nedeductibile pentru perioada fiscala 01.01.2010 - 30.09.2010;

- x lei reprezentand contravaloare servicii juridice efectuate in anul 2009 si facturate de .Z. in anul 2010, inregistrate de .X. in anul 2010 in contul de cheltuieli 628;

In referatul cauzei, se mentioneaza ca .Z. a emis factura nr. X/2010 pentru un total de 65 de ore prestate in perioada 2009 - 2010, din care 44 de ore prestate in

anul 2009 (asa cum reiese din justificarea prezentata de .X. pentru aceste servicii), respectiv factura nr. X/2010 pentru un total de 180 de ore prestate in perioada 2009 - 2010, din care 58 de ore prestate in anul 2009 (asa cum reiese din justificarea prezentata de .X. pentru aceste servicii).

Organele de inspectie au calculat contravaloarea orelor prestate in anul 2009 in suma totala de x lei, considerand aceasta suma ca si cheltuiala aferenta anului fiscal 2009 ca fiind nedeductibila pentru perioada fiscala 01.01.2010 - 30.09.2010.

- x lei reprezentand contravaloare majorari de neplata a tarifului de mentinere si servicii registru actionari aferente anului 2009 percepute de CNVM, inregistrate de .X. in anul 2010 in contul de cheltuiala 635, respectiv in contul 628. Organele de inspectie au considerat aceste cheltuieli aferente anului fiscal 2009 ca fiind nedeductibile pentru perioada fiscala 01.01.2010 - 30.09.2010.

In concluzie, suma de x lei provenind din reconsiderarea de catre organele de inspectie fiscala ca si cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2010-30.09.2010, sunt aferente anului 2009, iar organele de inspectie fiscala nu au verificat rezultatul fiscal si impozitul pe profit aferente anului 2009, fiind prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale.

Prin urmare, nu a influentat pierderea fiscala aferenta anului 2009 si, pe cale de consecinta, nici rezultatul fiscal aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010.

Mai mult, pentru a putea tine cont de rezultatul fiscal aferent anului 2009 influentat de aceste cheltuieli, acesta trebuia verificat in intregime si nu doar ajustat cu cheltuieli inregistrate eronat de contribuabil in anul 2010.

Astfel, pierderea fiscala aferenta anului 2009 luata in considerare de organele de inspectie fiscala pentru determinarea rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 a fost cea luata in calcul si de catre contribuabil.

### **3.3.2.2 Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei**

Organele de inspectie fiscala au considerat suma de x lei ca si cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2010 - 30.09.2011, astfel:

- x lei, cheltuiala nedeductibila la calculul rezultatului fiscal aferenta perioadei 01.01.2010 - 30.09.2010, inregistrata in baza unei facturi in copie, neconforme cu originalul inregistrata de contribuabila in contul 628;

- x lei, cheltuiala nedeductibila la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010, inregistrata in baza extrasului de cont ING, fara a avea un alt document justificativ (reprezentand plata .Z.), inregistrata de contribuabila in contul 6028;

- x lei, cheltuiala nedeductibila la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.07.2011 - 30.09.2011, inregistrata in baza unei facturi in copie emisa de .Z., neconforme cu originalul, inregistrata de contribuabila in contul 603;

Mai mult, aceasta factura de la .Z. reprezinta achizitie de aparate de aer conditionat pentru vila x din Eforie, desi contestatara nu a utilizat imobilul de la Eforie in obtinerea de venituri. Drept urmare, cheltuielile efectuate nu au fost aferente niciunui venit impozabil si au fost considerate de organele de inspectie fiscala nedeductibile.

Pentru clarificarea scopului acestor achizitii, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantului contribuabilei, domnul .Y., care, in calitate de director general al .X., a precizat prin Nota explicativa din 10.02.2016 (Anexa nr. 5 la RIF), urmatoarele : « Investitiile au fost efectuate in vederea conservarii si introducerii in circuitul turistic.»

- x lei, cheltuiala nedeductibila la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2011, inregistrata in baza unor facturi in copie emise de .Z., neconforme cu originalul, inregistrate de contribuabila in contul 628. De asemenea, aceste cheltuieli reprezinta contravaloare "mese servite", fiind astfel cheltuieli de protocol, nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, suma deductibila calculata fiind de x lei;

Avand in vedere cele mentionate mai sus, se poate vedea clar ca organele de inspectie fiscala au considerat din suma totala de x lei ca fiind cheltuieli nedeductibile in suma de x lei (x lei + x lei) si pe alte considerente decat doar cele referitoare la documente in copie, iar pentru suma de x lei contribuabilul nu a prezentat decat un extras de cont ce atesta doar o plata efectuata si nu natura unei cheltuieli.

### **3.3.2.3. Cu privire la cheltuielile aferente imobilului-vila Eforie Sud in suma totala de x lei**

Pentru cheltuielile în cauză, grupate potrivit tabelului de mai jos, din totalul de x lei, x lei reprezintă amortizarea fiscală înregistrată în perioadă, iar diferența de x lei sunt cheltuielile aferente acestui imobil, pentru care s-a indicat incidența prevederilor art.19, alin.(1) și art.21, alin.(1) din Codul fiscal, în justificarea respingerii deductibilității.

#### **Cheltuieli aferente cladirii din Eforie Sud**

Amortizare	Servicii de întreținere sediu	Impozit clădire și teren	Obiecte de inventar	Total
	Utilități și reparații			
x	x	x	x	x

#### **A. Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei**

Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal toate cheltuielile înregistrate în legătură cu achiziția de bunuri, prestarea de servicii și

plata de impozite aferente vilei x situată în Eforie Sud, deoarece imobilul în cauză nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri. În perioada supusa inspecției fiscale, contribuabila nu a utilizat acest imobil în obținerea de venituri, astfel cheltuielile mai sus precizate nefiind aferente niciunui venit, au fost considerate nedeductibile.

Atasate prezentei contestații, .X. a depus o serie de "documente doveditoare" ca toate cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, respectiv:

- Hotărârea AGA .X. S.A., din 20.12.2010, prin care la pct. 2 de pe ordinea de zi s-a stabilit valorificarea prin vânzare a imobilului situat în Eforie Sud;
- Nota de fundamentare privind propunerea de vânzare a imobilului situat în Eforie Sud;
- Procesul verbal încheiat în data de 11.01.2011, orele 15, privind licitația publică organizată pentru vânzarea activului x situat în Eforie Sud;
- Contractul de administrare nr.x/2013 și actul adițional nr.x/2014, documente care, așa cum rezulta și din susținerile organelor de inspecție fiscală, nu dovedesc că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, din contra, dacă ne raportăm la contractul de administrare spre exemplu, fiind cel mai edificator, reprezintă o altă cheltuială pentru societate, fără înregistrarea de venituri.

De asemenea, .X. prezintă în contestație documente cu scopul de a dovedi că toate cheltuielile au fost efectuate în scopul de a obține venituri din valorificarea imobilului din Eforie Sud emise în luna decembrie 2010 și ianuarie 2011, deși cheltuielile au început să fie efectuate în luna aprilie 2010. Se reține că o parte din aceste cheltuieli sunt de natură obiectelor de inventar (tacamuri, lenjerii, mobilier etc.), cu perioada scurtă de utilizare, achiziții ce nu pot fi luate în considerare ca fiind o justificare a scopului de a obține venituri din vânzarea vilei.

## **B. Cu privire la cheltuielile cu amortizarea în suma de x lei**

Organele de inspecție fiscală au invocat faptul că amortizarea fiscală a imobilului nu este o cheltuială deductibilă, întrucât mijlocul fix amortizabil nu "este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative"- considerând incidente prevederile art. 24 din Codul fiscal, condiție obligatorie pentru ca mijlocul fix să devină mijloc fix amortizabil. Faptul că societatea a încheiat un contract de administrare, respectiv Contractul de administrare nr. X/2013 și actul adițional nr. X/2014, nu înseamnă că imobilul este deținut "în scopuri administrative", ci din contra, reprezintă o altă cheltuială pentru societate, fără înregistrarea de venituri.

În perioada supusa inspecției fiscale, contribuabila nu a utilizat imobilul x din Eforie Sud în "producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative", așa cum se precizează la art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, cheltuiala cu amortizarea a fost considerată nedeductibilă ținând cont de prevederile mai sus menționate și de art. 24 alin. (11) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și de pct. 70<sup>2</sup> Titlul II din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Simpla prezentare a unei documentatii privind intentia de vanzare emisa in luna decembrie 2010 si ianuarie 2011 nu poate fi considerata ca reprezentand o justificare a utilizarii imobilului in perioada 2010 – 2014 in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative.

Societatea contestatara va putea recupera valoarea imobilului prin deducerea amortizarii din punct de vedere fiscal in momentul utilizarii conform prevederilor legale mai sus mentionate, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Având în vedere cele precizate anterior, prevederile legale în materie în vigoare, intrucat argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la modul de stabilire a impozitului pe profit, in urma analizarii dosarului contestatiei, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei stabilit suplimentar de de catre organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016.

### **3.4 Referitor TVA colectata suplimentar in suma de x lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar aferenta contravalorii taxelor de participare la licitatii in conditiile in care din argumentele societatii nu rezulta o alta situatie de fapt si de drept decat cea stabilita prin actul administrativ-fiscal contestat***

***In fapt***, urmare inspectiei efectuate de organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 stabilindu-se o baza impozabila suplimentara in suma de x lei si TVA suplimentara in suma de x lei

Situatia TVA colectata in perioada 01.01.2010-31.12.2014 este urmatoarea:

- |                                   |        |
|-----------------------------------|--------|
| - TVA colectata conform societate | x lei; |
| - TVA colectata conform inspectie | x lei; |
| - Diferente                       | x lei. |

***In drept***, potrivit art. 129, art. 134<sup>2</sup>, art. 137 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

***“Art. 129-(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”***

***“Art. 134<sup>2</sup>-(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

***(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:***



a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

“**Art. 137-(1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Pana la data de 30.06.2010 cota de TVA:

“**Art. 140-(1)** Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Incepand cu data de 01.07.2010:

“**Art. 140-(1)** Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(...)

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii catre furnizor.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei in perioada aprilie 2010 – martie 2011 pentru contravaloarea taxelor de participare

licitatii incasate de contribuabil pentru licitatiile desfasurate in vederea vanzarii de actiuni si parti sociale detinute de .X. la alte societati comerciale.

Conform referatului cauzei aceste taxe reprezinta prestari de servicii in baza art. 129 alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

TVA a fost determinata prin aplicarea cotei in vigoare la data incasarii taxelor de participare (19% pana la 30.06.2010, respectiv 24% incepand cu 01.07.2010 conform art. 140 alin. (1) si alin. (3) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare) asupra sumelor incasate conform art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind exigibilitatea la data incasarii acestor taxe conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014 emisa in aplicarea Hotararii pronuntate de CJUE in cauza C-183/14 Salomie si Oltean:

„Pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii taxabile, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate, conform OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

b) atunci cand pretul unui bun/serviciu a fost stabilit de parti fara nici o mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA datorata pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala, ca incluzand deja taxa pe valoarea adaugata. In acest caz, taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «TVA», aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare]. Prin TVA solicitata de administratia fiscala se intelege taxa care ar fi trebuit colectata pentru operatiunea respectiva. Poate fi acceptata ca mijloc de proba a faptului ca furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor TVA inclusiv o declaratie pe propria raspundere a acestuia;”

Pentru a se aplica prevederile mai sus mentionate, .X. trebuia sa faca dovada demersurilor initiate in recuperarea sumelor respective.

Nefiind prezentat niciun document in acest sens, organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra sumelor incasate de contribuabil.

In consecinta, contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de x lei.

### **3.5 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă contestatara beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care nici in***

***timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, societatea nu a prezentat documente justificative prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie de fapt contrara fata de cea constatata de acestea.***

***In fapt,*** potrivit raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei.

Situatia TVA de dedus in perioada 01.01.2010-31.12.2014 este urmatoarea:

- TVA deductibila conform societate x lei;
- TVA de dedus conform inspectie x lei;
- Diferente x lei.

***In drept,*** potrivit art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 3 si pct. 5 si art. 147 alin. (14) din Legea nr. 571/2003:

***“Art. 141-(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:***

***a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:***

***(...)***

***3. tranzacții, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;***

***(...)***

***5. tranzacții, inclusiv negocierea, dar exceptând administrarea sau păstrarea în siguranță, cu acțiuni, părți sociale în societăți comerciale sau asociații, obligațiuni garantate și alte instrumente financiare, cu excepția documentelor care stabilesc drepturi asupra bunurilor;”***

***“Art.147-(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.***

***(2)(...) Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.***

**(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.**

**(6)** Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

**a)** suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

**b)** suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

**(7)** Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

**a)** valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

**b)** valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

**c)** valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(...)

**(14)** În situații speciale, când pro-rata calculată potrivit prevederilor prezentului articol nu asigură determinarea corectă a taxei de dedus, Ministerul Finanțelor Publice, prin direcția de specialitate, poate, la solicitarea justificată a persoanelor impozabile:

**a)** să aprobe aplicarea unei pro-rata speciale. Dacă aprobarea a fost acordată în timpul anului, persoanele impozabile au obligația să recalculeze taxa dedusă de la începutul anului pe bază de pro-rata specială aprobată. Persoana impozabilă cu regim mixt poate renunța la aplicarea pro-rata specială numai la începutul unui an calendaristic și este obligată să anunțe organul fiscal competent până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului respectiv;

**b)** să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o pro-rata specială pentru fiecare sector al activității sale economice, cu condiția ținerii de evidențe contabile distincte pentru fiecare sector.”

Potrivit dispozitiilor legale sus mentionate, in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor se exercita in functie de destinatia acestora, respectiv:

- pentru achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, taxa se deduce integral;
- pentru achizitiile destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa nu se deduce;
- pentru achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia ori proportia, taxa se deduce pe baza de pro-rata.

Pentru anii 2010-2011, in urma inspectiei, din totalul TVA deductibila inregistrata de societate in suma de x lei, ca urmare a aplicarii pro-ratei organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru suma de x lei, astfel

- lei-

Anul	TVA deductibila societate	TVA deductibila inspectie	TVA nedeductibila
2010	x	x	x
2011	x	x	x
2012	x	-	x
2013	x	-	x
2014	x	-	x
Total	x	x	x

In perioada 2012-2014, contestatara a realizat doar operatiuni scutite fara drept de deducere, astfel incat organele de inspectie fiscala au considerat ca .X. nu avea drept de deducere pentru suma de x lei, reprezentand diferenta dintre TVA totala dedusa de contribuabila in perioada 2012-2014 in suma totala de x lei si TVA dedusa aferenta investitiei de la Eforie Sud in suma de x lei.

Avand in vedere ca .X. a realizat in anul 2010 si in anul 2011 atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni scutite fara drept de deducere, ca nu a procedat la evidentierea distincta a achizitiilor aferente acestor operatiuni, respectiv nu a procedat la calculul pro-ratei, asa cum se precizeaza la art. 147 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul pro-ratei.

Potrivit art. 147 alin. (14) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabila nu a facut dovada solicitarii, respectiv aprobarii de catre Ministerul Finantelor Publice a unei pro-rate speciale pentru cazul acestuia.

In consecinta, contestatia .X. se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA nedeductibila in suma de x lei.

### **3.6 Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de x lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, in conditiile in care la punctul 3.3 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand impozit pe profit.***

***In fapt***, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, s-au stabilit in sarcina societatii contestatare accesorii aferente impozitului pe profit in suma de x lei astfel:

- dobanzi/majorari de intarziere calculate pe perioada 25.04.2011-26.03.2012 in suma de x lei;
- penalitati de intarziere calculate pe perioada 25.04.2011-25.07.2011 in suma de x lei.

***In drept***, in ceea ce priveste modalitatea de calcul a dobanzilor de intarziere care fac obiectul acestei contestatii, prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2) si art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

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

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

***(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”***

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobanzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere, iar pentru plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se datoreaza penalitati de intarziere.

Urmare celor prezentate anterior si avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatarei de accesorii aferente debitului stabilit suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste contestatia referitoare la debitul de natura impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr. x/2016 a fost respinsa ca neintemeiata in conformitate cu cele retinute la pct. 3.3 din prezenta decizie coroborat cu principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si in temeiul prevederilor

art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru suma de x lei stabilita cu titlu de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 46, art. 49 si art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct. 5.1 si 9.9 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, si art. 6, art. 67, art. 67<sup>1</sup>, art. 82, art. 94, art. 98, art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 19, art. 21, art. 24, art. 35, art. 129, art. 134<sup>2</sup>, art. 137, art. 140, art. 141, art. 147, art. 147<sup>1</sup> si art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12-13, pct. 44 si pct. 70<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 alin. (1) si (2) si pct. 211 din OMFP nr. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

#### **DECIDE :**

**1. Respinge in parte ca neintemeiata** contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totala de **x lei**, reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de plata in suma de **x lei**, accesorii aferente impozitului pe profit in suma de **x lei** si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **x lei** **si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2016 privind masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de x;**

**2. Transmite capatul de cerere privind solicitarea compensarii** diferitelor obligatii de plata, Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, spre competenta solutionare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.