



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
 Direcția Generală a Finanțelor  
 Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi  
 Tel : +0232 213332  
 Fax : +0232 219899  
 e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

**DECIZIA NR. DGc 375/08.06.2012**  
 privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași**  
 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași  
 sub nr. **dg/.....**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu privire la contestația formulată de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul în sat Moțca, comuna Moțca, județul Iași, cod unic de înregistrare RO ....., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. .... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Suma contestată este în valoare totală de **S** lei și reprezintă:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de d-na Bechir Loredana în calitate de administrator și poartă amprenta în original a ștampilei societății contestatoare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentei în data de **09.03.2012**, cu adresa nr. .... din 29.02.2012 aflată în copie la dosarul cauzei, pe care administratorul

societății a semnat de primire și a aplicat ștampila, iar contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași în data de **06.04.2012** unde a fost înregistrată sub nr. dg/11525.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr....., semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași**, ca fiind neîntemeiată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., motivând în susținerea contestației următoarele:

**Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată și majorările de întârziere aferente**

1. Pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat o bază impozabilă suplimentară de S lei și un impozit pe profit în sumă de **S lei** prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu piese și servicii auto motivând că înregistrarea în contabilitate a acestora nu a avut la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Aceste piese au fost montate de către un service autorizat care a emis în acest sens un document, în speță factura, pe care sunt înscrise piesele înlocuite împreună cu manopera aferentă, deci nu poate fi vorba de o încălcare a prevederilor legale de către societate prin neîntocmirea unor documente justificative care să stea la baza acestor înregistrări atâta vreme cât ele nu au ajuns în patrimoniul societății, nu s-a făcut o recepție a acestora, ci au fost montate de o unitate specializată.

Mai mult, datorită obiectului de activitate specific s-au impus numeroase deplasări care au fost făcute cu autoturismul deținut în baza unui contract de comodat, toate reparațiile fiind făcute doar la acest mijloc de transport.

Conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare a persoanei juridice sunt deductibile fiscal.

Nota de recepție și constatare diferențe este un document pentru recepția bunurilor aprovizionate și în același timp este un document

justificativ pentru încărcarea în gestiune care se întocmește în 2 exemplare la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, ori în situația sa nu poate fi vorba de o recepție, piesele fiind montate de unitatea de service. Mai mult, Ordinul 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene prevede că în debitul contului 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate în corespondență cu contul 401 "Furnizori".

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **S lei** stabilit de către organele de inspecție fiscală ca urmare a considerării nedeductibilă fiscal a sumei de S lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul pentru care nu au fost întocmite documente de justificare, petenta susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală foi de parcurs și deconturi de deplasare. De asemenea, menționează că organele de inspecție fiscală nu au înscris clar în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală numărul și data bonurilor fiscale de cumpărare motorină pe care le-a considerat nedeductibile, ci au făcut o centralizare pe luni.

Consideră că pentru aceste achiziții de combustibil nu trebuia să întocmească bonuri de consum așa cum susține echipa de inspecție fiscală, deoarece aceste achiziții s-au făcut de la unitățile de distribuție autorizate direct în rezervorul mașinii, deci nu se recepționau în magazie și apoi se dădeau în consum.

3. În ceea ce privește suma de S lei reprezentând achiziții de materiale de construcții efectuate în anul 2008, considerată nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală motivat de faptul că aceasta a fost înregistrată direct în contul de cheltuieli fără a fi întocmite documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, respectiv bon de consum, petenta susține că în anul 2007 au fost înregistrate în același mod cheltuieli în sumă de S lei fără ca organul fiscal să le considere nedeductibile.

De asemenea, susține că așa cum prevăd art. 146 din Codul fiscal precum și normele metodologice de aplicare a acestui articol, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată și punctul 2 secțiunea A din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile documente justificative care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli sunt facturile care conțin elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

4. Referitor la cheltuielile cu combustibilii în sumă de S lei, considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile la calculul impozitului pe profit al anului 2008, petenta aduce aceleași motivații ca cele pentru anul 2007.

În plus, susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare unele foi de parcurs ce aveau ștampila unor societăți din Franța sau Germania pe motivul că nu a avut relații comerciale cu acestea, neținând cont de faptul că societatea este obligată să participe la târguri, expoziții și lansări de colecții care se pot concretiza sau nu în

relații comerciale, însă faptul că aceste societăți au certificat prezența lor acolo prin ștampilarea ordinelor de deplasare, consideră că este îndreptățită să deducă aceste cheltuieli.

5. În ceea ce privește suma de S lei reprezentând cheltuieli cu piese și servicii auto, considerată de către organele de inspecție fiscală nedeductibilă la calculul impozitului pe profit al anului 2009, petenta aduce aceleași motivații ca cele pentru același tip de cheltuieli înregistrate în anul 2007, prezentate la punctul I.1. de mai sus.

6. Referitor la suma de S lei reprezentând achiziții de combustibil efectuate în anul 2009 și considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit de către organele de inspecție fiscală, aduce aceleași argumente ca cele pentru același tip de cheltuieli înregistrate în anii 2007 și 2008, prezentate la punctele I.2. și I.4. de mai sus.

7. În ceea ce privește suma de 8.852 lei reprezentând cheltuieli cu materialele de construcții și cele pentru instalația termică înregistrate în anul 2010 în baza articolului contabil 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 201 "Cheltuieli de constituire" considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, menționează că aceste investiții au fost efectuate la punctele de lucru ale societății deschise în municipiul Iași.

Argumentează că la sfârșitul anului 2010 aceste sume au fost înregistrate direct în conturile de cheltuieli deoarece societatea nu mai funcționa în aceste locații, fapt dovedit și de rapoartele zilnice emise de aparatele de marcat fiscale .

Potrivit art. 21 alin. (3) lit. i), art. 24 alin. (3) lit. a) și alin. (11) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este deductibilă amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere.

Argumentația organelor de inspecție fiscală este illogică când susțin că trebuia făcută înregistrarea 231 = 722, aceasta făcându-se la recepția investiției concomitent cu înregistrarea 658 = 231 și respectiv 201 = 231, astfel încât influența fiscală este 0, așa cum prevede și Ordinul nr. 3.055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene în Capitolul IV. - Planul de conturi general.

8. Referitor la suma de S lei reprezentând contravaloare bilete de avion înregistrată în contul 623.2 "Cheltuieli de protocol", motivează că aceste bilete erau pe numele administratorului societății și au fost înregistrate eronat în acest cont, nefiind vorba de protocol ci de o deplasare ce a fost justificată organelor de inspecție fiscală.

Contestă și accesoriile aferente impozitului pe profit contestat.

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și accesoriile aferente acesteia**

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă achizițiilor de materiale de construcție, S lei înscrisă în facturi de cazare și S lei dedusă pentru piese și servicii auto, susține că în mod

eronat nu au acordat dreptul de deducere, prin prisma faptului că baza impozabilă aferentă a fost considerată nedeductibilă fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată este un titlu distinct în Codul fiscal care reglementează în mod clar condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru cheltuielile nedeductibile fiscal sau cu deductibilitate limitată reglementate de titlul II din Codul fiscal există precizări clare în cazul în care și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli este nedeductibilă.

În speță, consideră că se aplică art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal care precizează faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă bonurilor de combustibil, consideră că eronat și fără temei legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a acesteia deși potrivit art. 146 din Codul fiscal *"pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului."*

Susține că în cuprinsul constatărilor nu s-a făcut nici o referire la prevederile legale enunțate anterior, organul de inspecție fiscală argumentându-și în mod eronat constatările pe prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal care face referire la achiziții în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile prin prisma faptului că cheltuiala a fost considerată nedeductibilă fiscal datorită neprezentării documentelor justificative agreeate de către organul de inspecție fiscală.

3. Totodată, solicită și anularea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestate.

Ca urmare, solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-....., întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală** au efectuat inspecția fiscală la **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași**, a cărei rezultate au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .... în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... prin care au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;

- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Din acestea petenta contestă doar suma de **S lei** reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la aspectele contestate, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

### **Impozit pe profit**

Perioada verificată: 19.04.2007 - 31.12.2010

1. În perioada verificată societatea a înregistrat direct pe cheltuieli în momentul achiziției contravaloarea pieselor și serviciilor auto, fără a prezenta documente legale de justificare a utilizării lor, din care să rezulte mijlocul de transport la care au fost consumate și la care au fost efectuate reparațiile.

Ca urmare, invocând prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au influențat profitul impozabil aferent anului 2007 cu suma de **S lei**, iar pentru anul 2009 a diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu suma de **S lei**.

2. Societatea a înregistrat în perioada verificată cheltuieli cu combustibilul pe bază de bonuri fiscale, fără a prezenta documente legale de justificare a consumului de motorină, respectiv foi de parcurs, bonuri de consum, din care să rezulte mijlocul de transport alimentat și scopul deplasării.

În urma analizei foilor de parcurs și a ordinelor de deplasare prezentate de societate pentru justificarea combustibilului consumat au constatat că ordinele de deplasare nu sunt completate cu datele din care să rezulte scopul, destinația și durata deplasării sau orice alte detalii prin care să se justifice că aceste cheltuieli s-au făcut în scopul realizării de venituri impozabile, că o parte din ordinele de deplasare sunt confirmate cu ștampila unor firme din Germania sau Franța cu care societatea nu are relații comerciale.

De asemenea, din analiza bonurilor fiscale de achiziție a combustibilului s-a constatat că societatea a achiziționat și înregistrat pe costuri atât benzină, cât și motorină, deși autovehiculul pe care îl

utilizează funcționează cu motorină, așa cum rezultă și din foile de parcurs. Mai mult, locațiile stațiilor Peco de la care societatea a achiziționat combustibili nu au nici o legătură cu deplasările efectuate.

Aferent acestor cheltuieli pe care le-a considerat nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) și lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2007 cu suma de **S lei** și pentru anul 2008 cu suma de **S lei**, iar pentru anul 2009 au diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu suma de **S lei**.

**3.** În anul 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de S lei reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții, fără a prezenta documente prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu aceste cheltuieli în sumă de **S lei**, pe care le-a considerat nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) și lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2008.

**4.** În luna decembrie 2010 societatea a înregistrat în contul 681.1 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de S lei în baza notei contabile nr. 49/31.12.2010. Conform notelor contabile și bilanței de verificare întocmite la 31.12.2008 societatea a înregistrat în contul 201 "Cheltuieli de constituire" suma de S lei în baza unor facturi de achiziție a unor materiale de construcție și materiale pentru instalația termică.

Deoarece aceste materiale au fost utilizate pentru investiții la un spațiu închiriat unde societatea avea punct de lucru, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația să înregistreze investiția în curs în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs" prin creditul contului 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" și să amortizeze această investiție pe durata contractului de închiriere sau pe durata normală de utilizare a clădirii.

Ca urmare, întrucât societatea a înregistrat contravaloarea materialelor destinate modernizării unui spațiu închiriat direct pe cheltuieli, fără a înregistra concomitent venituri din investiții, în baza art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și art. 24 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au majorat profitul impozabil al anului 2010 cu suma de **S lei**.

**5.** În luna noiembrie 2010 societatea a înregistrat în contul 623.2 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" suma de **S lei** în baza facturii nr. .... reprezentând bilete de avion.

Deoarece potrivit art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal deductibilitatea cheltuielilor de protocol este limitată la 2% din diferența dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente acestora, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, iar în anul 2010 societatea a înregistrat pierdere, precum și faptului că nu a prezentat nici un document justificativ pe baza cărora a înregistrat aceste cheltuieli din care să rezulte scopul, destinația și durata deplasării, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al anului 2010 cu suma de **S lei**.

Ca urmare a aspectelor menționate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății o diferență de impozit pe profit în sumă totală de **S lei**, precum și dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, respectiv de **S lei**.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată: 19.04.2007 - 31.03.2011

Din diferența totală de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei stabilită de către organele fiscale, **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** contestă suma de S lei, care provine din următoarele aspecte:

1. Societatea a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de materiale de construcții. Cea mai mare parte a acestor materiale au fost considerate de societate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit la data de 31.12.2010, iar pentru celelalte nu a demonstrat că au fost utilizate în folosul activității sale economice.

Având în vedere că societatea nu a demonstrat că aceste materiale de construcție au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă.

2. Suma de **S lei** reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de cazare fără a avea la bază documente justificative, pe care chiar societatea l-a considerat nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală, considerând că aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

3. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de piese și servicii auto înregistrate pe cheltuieli la momentul achiziției în baza facturilor prezentate în anexa 3 la raport.

Deoarece societatea nu a putut justifica cu documente legale că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor sale taxabile, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.



4. **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** pentru achizițiile de combustibil însă nu a justificat că acest carburant a fost utilizat pentru desfășurarea activității sale economice, drept pentru care în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Pentru plata cu întârziere a acestor diferențe de taxă pe valoarea adăugată, așa cum ne-au comunicat cu adresa nr. .... înregistrată la instituția noastră sub nr. dg/....., organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, dobânzile aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei.**

Perioada verificată: 19.04.2007 - 31.12.2010

**a) Referitor la cheltuielile în sumă de S lei înregistrate în anul 2007, de S lei înregistrate în anul 2008 și de S lei înregistrate în anul 2009, reprezentând achiziții de combustibil, la cheltuielile în sumă de S lei reprezentând bilete de avion și la cheltuielile în sumă de S lei înregistrate în anul 2007 și S lei înregistrate în anul 2009 reprezentând piese de schimb și servicii auto, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente întocmite conform prevederilor legale efectuarea acestora pentru realizarea de venituri impozabile.**

**În fapt,** societatea a înregistrat în anii 2007, 2008 și 2009 cheltuieli cu combustibilii în baza bonurilor fiscale centralizate de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală în sumă totală de **S lei**.

Deoarece petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru consumul combustibilului achiziționat, acestea au considerat nedeductibile aceste cheltuieli.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare unele foi de parcurs care aveau ștampila unor societăți din Germania și Franța motivat de faptul că nu a avut relații comerciale cu acestea, fără a lua în considerare faptul că societatea este obligată să participe la târguri și expoziții care se pot concretiza sau nu în relații comerciale.

De asemenea, în luna noiembrie 2010 societatea a înregistrat în contul 623.2 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" suma de **S lei** în baza facturii nr. 822/15.11.2010 reprezentând bilete de avion.

La control, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli au fost considerate de **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010 deși în acest an a înregistrat pierdere contabilă, precum și faptul că societatea nu a prezentat nici un document justificativ pe baza cărora a înregistrat aceste cheltuieli din care să rezulte scopul, destinația și durata deplasării. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al anului 2010 cu suma de S lei.

În contestația formulată, petenta susține faptul că biletele de avion erau pe numele administratorului, că au fost eronat înregistrate și că nu reprezintă cheltuieli de protocol, ci cheltuieli de deplasare.

Un alt aspect constatat a fost înregistrarea de către societate de cheltuieli cu piesele și serviciile auto în anul 2007 în sumă de **S lei**, și în anul 2009 în sumă de **S lei**, fără a prezenta documente legale de justificare a utilizării lor, din care să rezulte mijlocul de transport la care au fost consumate și la care au fost efectuate reparațiile.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile următoarelor articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"Art. 19 Reguli generale*

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

*Art. 21 Cheltuieli*

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

*(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; [...]."***

Referitor la prevederile legale anterior citate, la punctul 44. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate următoarele:

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

În acest sens și la art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

*"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."*

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii, prin care se face dovada că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la faptul că petenta nu a prezentat la control ordine de deplasare prin care să justifice că deplasările în străinătate au legătură cu activitatea economică a societății, în speță sunt incidente prevederile Anexei 2 "Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile" din Ordinul ministrului și economiei nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit cărora:

*"ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)*

**1. Servește ca:**

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- ***document justificativ de înregistrare în contabilitate.[...]***

**3. Circulă:**

- *la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.[...]"*

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, în speță ordin de deplasare, prin care să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei organul de soluționare a reținut următoarele:

Pentru cheltuielile cu combustibilul în sumă de S lei înregistrate în anul 2007 petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici nu a anexat la contestație foi de parcurs, ordine de deplasare, bonuri de consum sau orice alt document prin care să justifice că aceste cheltuieli au fost destinate realizării obiectului său de activitate și pentru obținerea de venituri impozabile.

Pentru cheltuielile cu combustibilul în sumă de S lei înregistrate în anul 2008 și în sumă de S lei înregistrate în anul 2009, petenta a prezentat un număr de 16 ordine de deplasare și foi de parcurs, potrivit cărora d-l Hanle - Bechir Constantin s-a deplasat în Germania, Franța și Austria, dintre care 7 au aplicată ștampila unei societăți din Germania și unul a unei societăți din Franța.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală că în anul 2008 societatea a achiziționat marfă din străinătate doar în lunile octombrie și noiembrie din Italia și Austria, iar în anul 2009 doar în luna aprilie din Austria și Ungaria.

Din analiza ordinilor de deplasare și a foilor de parcurs prezentate de societate s-a constatat că nici unul dintre acestea nu este aferent deplasărilor în aceste luni când au fost făcute achiziții din străinătate și nu sunt completate cu datele prevăzute de formular din care să rezulte scopul, destinația și durata efectuării deplasărilor, astfel că nu pot fi considerate documente justificative pentru înregistrarea cheltuielilor cu combustibilul în anii 2008 și 2009.

Petenta susține în contestație că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că societatea este obligată să participe la târguri, expoziții și lansări de colecții, însă nu depune la dosarul contestației nici un document în susținerea acestor afirmații, deși organul de soluționare competent i-a solicitat aceasta cu adresa nr. .... la care petenta a răspuns cu adresa înregistrată la instituția noastră sub nr. ...., fără a depune alte documente decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală.

În mod similar, pentru suma de S lei înregistrată în contul 623.2 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" în baza facturii nr. .... reprezentând bilete de avion petenta nu prezintă în susținerea argumentelor sale din contestație, documente prin care să justifice destinația și scopul acestei deplasări și care să dovedească faptul că această cheltuială a fost într-adevăr destinată unui interes comercial.

În ceea ce privesc cheltuielile cu piese de schimb și reparații în sumă de S lei înregistrate în anul 2007 și în sumă de S lei înregistrate în anul 2009, pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil, se reține faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate doar în baza facturilor de achiziție care nu conțin nici un element de identificare a mijlocului de transport pentru care acestea au fost utilizate pentru a putea dovedi că autovehiculul reparat

este cel pe care societatea îl utilizează în baza contractului de comodat prezentat.

În consecință, se reține că, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente întocmite conform prevederilor legale efectuarea acestor cheltuieli pentru realizarea de venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei înregistrate în anul 2007, de S lei înregistrate în anul 2008 și de S lei înregistrate în anul 2009, reprezentând achiziții de combustibil, la cheltuielile în sumă de S lei reprezentând bilete de avion și la cheltuielile în sumă de S lei înregistrate în anul 2007 și S lei înregistrate în anul 2009 reprezentând piese de schimb și servicii auto, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

**b) Referitor la cheltuielile în sumă de S lei reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente întocmite conform prevederilor legale efectuarea acestora pentru realizarea de venituri impozabile.**

**În fapt**, în semestrul II al anului 2008 societatea a înregistrat direct pe cheltuieli suma de S lei reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții, prezentate în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Deoarece petenta nu a prezentat documente prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2008 cu suma de S lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 19, alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 44. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus, pentru a fi luate în considerare la stabilirea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, cheltuielile efectuate de o societate trebuie să conducă la obținerea de venituri și să fie înregistrate în contabilitate pe baza unui document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Din documentele existente la dosarul cauzei organul de soluționare competent reține faptul că aceste materiale de construcții au fost înregistrate direct pe cheltuieli în momentul achiziției, fără a fi întocmite alte documente justificative din care să rezulte scopul pentru care au fost utilizate și care să facă dovada intrării lor în gestiunea petentei. După destinația lor, în general materialele de construcție sunt utilizate pentru realizarea unei imobilizări corporale sau pentru modernizarea uneia, caz în care acestea nu se înregistrează direct pe cheltuieli, ci majorează valoarea de intrare a acesteia și se recuperează eşalonat prin amortizare, pe întreaga durată de utilizare.

Desigur mai este și posibilitatea ca acestea să fi fost utilizate pentru realizarea unor reparații la un imobil, dar având în vedere faptul că petenta nu a depus documente - bonuri de consum, devize de lucrări - din care să rezulte cu claritate pentru ce au fost utilizate aceste materiale de construcții și la ce imobil, nu se poate acorda dreptul de deducere pentru acestea la calculul profitului impozabil.

S-a reținut și faptul că în anul 2010 însăși societatea a considerat ca și cheltuieli nedeductibile cheltuielile în sumă totală de S lei aferente materialelor de construcții achiziționate în anul 2007.

Motivația petentei potrivit căreia art. 146 din Codul fiscal identifică ca având calitatea de document justificativ factura nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează regimul deducerii taxei pe valoarea adăugată și se referă la obligația contribuabilului de a prezenta o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), deci această prevedere legală nu are legătură cu deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente întocmite conform prevederilor legale efectuarea acestor cheltuieli pentru realizarea de venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei, urmând ca pentru acest capăt de cerere să se respingă contestația ca neîntemeiată.

**c) Referitor la cheltuiala în sumă de S lei înregistrată în contul 681.1 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu a înregistrat în contabilitate nici venituri din producția de imobilizări corporale și nici investiția realizată.**

**În fapt**, în cursul anului 2008 societatea a înregistrat în contul 201 "Cheltuieli de constituire" suma de S lei reprezentând achiziții de materiale de construcții și materiale pentru instalație termică în baza facturilor de aprovizionare.

În luna decembrie 2010 societatea înregistrează aceste materiale în contul de cheltuieli 681.1. "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" în baza notei contabile nr. 49/31.12.2010 cu explicația amortizare cheltuieli de constituire.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile aceste cheltuieli motivat de faptul că societatea nu a înregistrat veniturile din investiții aferente acestor cheltuieli.

**În drept**, potrivit art. 24 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

De asemenea, potrivit punctului 7. lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997:

*"7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:*

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;[...]"*

În anexa nr. 3 din același act normativ este reglementat modul de înregistrare în contabilitate a investițiilor efectuate în regie proprie la mijloacele fixe luate cu chirie, astfel:

*"2. Înregistrarea în contabilitate a investițiilor efectuate în regie proprie la mijloacele fixe luate cu chirie [pct. 7 lit. a) din normele metodologice]:*

*a) Înregistrări efectuate în contabilitatea chiriașului*

*- Colectarea cheltuielilor efectuate după natura lor*

6xx	=	%
<i>"Cheltuieli după natura"</i>		3xx <i>"Conturi de stocuri"</i>
		4xx <i>"Conturi de terți"</i>
		5xx <i>"Conturi de trezorerie"</i>

*- Recepționarea lucrărilor de investiții la mijloacele fixe închiriate*

212	=	722
<i>"Mijloace fixe"/ analitic distinct</i>		<i>"Venituri din producția de imobilizări corporale"</i>

*sau*

231	=	722
<i>"Imobilizări corporale în curs"</i>		<i>"Venituri din producția de imobilizări corporale"</i>

*și*

212	=	231
-----	---	-----

*- Înregistrarea amortizării investițiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie pe perioada inițială a contractului de închiriere sau conform clauzelor contractuale (pct. 15 alin. 4 din normele metodologice)*

6811	=	281
------	---	-----

*- Scoaterea din evidenta a investiției amortizate integral la expirarea contractului de închiriere (pct. 15 alin. 5 din normele metodologice)*

281	=	212"
-----	---	------

Potrivit acestor prevederi legale, pe perioada realizării investiției efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie, chiriașul - în speță **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** - trebuie să înregistreze concomitent și în același quantum cu cheltuielile efectuate și veniturile din producția de imobilizări corporale.

Abia după recepționarea lucrărilor de investiții și odată cu utilizarea acestora pentru obținerea de venituri impozabile chiriașul începe să înregistreze în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie pe perioada inițială a contractului de închiriere sau conform clauzelor contractuale.

Petenta susține că materialele de construcții și materialele înregistrate în anul 2008 în contul 201 "Cheltuieli de constituire" au fost utilizate pentru a realiza investiții la punctele de lucru ale societății deschise în municipiul Iași, iar la sfârșitul anului 2010 aceste sume au fost înregistrate direct în conturile de cheltuieli deoarece societatea nu mai funcționa în acele locații.

Organul de soluționare competent reține faptul că societatea contestatoare nu a înregistrat în contabilitate aceste investiții pe care susține că le-a făcut la spațiile închiriate nici în contul 212 "Mijloace fixe", nici în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", ci a înregistrat în contul 201 "Cheltuieli de constituire", în perioada septembrie - decembrie 2008, suma de S lei reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții cum ar fi: radiatoare, teuri, robinete, coturi, var, amorsă, pervaz, ușă, horn, șamotă, etc., precum și 2 facturi de avans marfă în sumă totală de 1.909 lei.

Ulterior, la finele anului 2010 a înregistrat această sumă în contul de cheltuieli 681.1. "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" în baza notei contabile nr. 49/31.12.2010.

Dacă **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** ar fi avut înregistrată în contabilitate investiția în contul 212 "Mijloace fixe", sau în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", ar fi avut dreptul să recupereze valoarea acesteia prin înregistrarea amortizării pe perioada contractului de închiriere sau conform clauzelor contractuale.

Având în vedere însă faptul că petenta nu a înregistrat în contabilitate o investiție la mijloacele fixe închiriate și nici nu depune documente prin care să facă dovada că a realizat o astfel de investiție - proces-verbal de recepție a lucrărilor de investiții, procesul-verbal de predare-primire a investiției către proprietari - nu se justifică înregistrarea amortizării acesteia pe cheltuieli.

Ca urmare, în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei, urmând ca pentru acest capăt de cerere să se respingă contestația ca neîntemeiată.

**Față de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.**



d) Referitor la dobânzile aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei** și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei**, se reține faptul că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că nu a fost contestat modul de calcul al accesoriilor, precum și faptul că se va respinge contestația pentru impozitul pe profit pentru care aceste accesorii au fost calculate, rămânând ca obligație de plată în sarcina contestatoarei debitul respectiv, potrivit principiului de drept "**accesoriul urmează principalul**", urmează a se respinge contestația și pentru dobânzile aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei** și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei**.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează aceste sume în condițiile în care nu a demonstrat că achizițiile pentru care a fost dedusă această taxă au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

Perioada verificată: 19.04.2007 - 31.03.2011

**În fapt**, în perioada septembrie 2007 - mai 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** aferentă achizițiilor unor materiale de construcții - oțel beton, BCA, plăci rigips, țiglă metalică, cărămidă, țevă, polistiren, adeziv, profile metalice - în baza facturilor centralizate de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 4 la raport.

De asemenea, în perioada 2007 - 2008, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă unor servicii de cazare, în baza facturilor centralizate de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 7 la raport, pe care societatea l-a considerat nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Societatea a dedus în anii 2007 și 2009 taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de piese și servicii auto în baza facturilor prezentate în anexa 3 la raport.

**S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** pentru achizițiile de combustibil făcute în perioada mai 2007 - martie 2009.

Deoarece societatea nu a putut justifica cu documente legale că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor sale taxabile, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Pentru plata cu întârziere a acestor diferențe de taxă pe valoarea adăugată, așa cum ne-au comunicat cu adresa nr. .... înregistrată la instituția noastră sub nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă achizițiilor de materiale de construcție, S lei înscrisă în facturi de cazare și S lei dedusă pentru piese și servicii auto, petenta susține că în mod eronat nu au acordat dreptul de deducere, prin prisma faptului că baza impozabilă aferentă a fost considerată nedeductibilă fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă bonurilor de combustibil, consideră că eronat și fără temei legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a acesteia deși potrivit art. 146 din Codul fiscal *"pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului."*

Susține că în cuprinsul constatărilor nu s-a făcut nici o referire la prevederile legale enunțate anterior, organul de inspecție fiscală argumentându-și în mod eronat constatările pe prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care face referire la achiziții în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile prin prisma faptului că cheltuiala a fost considerată nedeductibilă fiscal datorită neprezentării documentelor justificative agreeate de către organul de inspecție fiscală.

Totodată, solicită și anularea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestate în sumă de S lei, respectiv de S lei.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

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

***a) operațiuni taxabile;[...]"***

Potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile făcute de contribuabil este deductibilă doar în situația în care bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare competent reține următoarele:

În ceea ce privește achiziția de materiale de construcție, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., petenta a achiziționat în perioada septembrie 2007 - mai 2008 diverse materiale de construcții în valoare totală de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

Achizițiile de materiale efectuate în anul 2008 în sumă de S lei le-a înregistrat pe cheltuieli deductibile la momentul achiziției, iar cele efectuate în anul 2007 în sumă totală de S lei le-a înregistrat pe cheltuieli la finele anului 2010 și le-a considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Însă, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții a dedus-o în totalitate la data cumpărării.

Așa cum s-a reținut la punctul III.1.b) din prezenta decizie, petenta nu a depus documente - bonuri de consum, devize de lucrări, procese verbale de recepție a lucrărilor - din care să rezulte cu claritate pentru ce au fost utilizate materialele de construcții achiziționate în anul 2008, dacă s-a construit, modernizat sau s-a reparat un imobil și cui apare acestuia.

În mod similar, nici pentru cheltuielile cu materialele de construcții achiziționate în anul 2007 petenta nu a justificat că acestea au fost folosite în interesul activității sale economice, mai mult chiar, ea însăși le-a considerat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, ceea ce este o recunoaștere a faptului că aceste materiale nu au fost utilizate pentru desfășurarea activității sale.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **805 lei** aferentă unor servicii de cazare pe care petenta a dedus-o în perioada 2007 - 2008 în baza facturilor centralizate de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 7 la raport, s-a reținut faptul că societatea nu a depus la dosarul cauzei documente prin care să justifice destinația și scopul acestei deplasări și care să dovedească faptul că această cheltuială a fost într-adevăr destinată unui interes comercial, deși acestea i-au fost solicitate de către organul de soluționare cu adresa nr. .... din 27.04.2012 la care petenta a răspuns cu adresa înregistrată la instituția noastră sub nr. ...., fără a depune alte documente decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, s-a reținut că însăși petenta a considerat nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli ceea ce este în ultimă instanță o recunoaștere a faptului că aceste cheltuieli nu au fost făcute pentru desfășurarea activității sale.

Ca urmare, nici taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii nu poate fi deductibilă, pentru că nu s-a făcut dovada că acestea au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de piese și servicii auto dedusă în anii 2007 și 2009 în baza facturilor prezentate în anexa 3 la raport, așa cum s-a reținut și la punctul III.1.a) din prezenta decizie, facturile de achiziție nu conțin nici un element de identificare a mijlocului de transport pentru care acestea au

fost utilizate pentru a putea dovedi că autovehiculul reparat este cel pe care societatea îl utilizează în baza contractului de comodat prezentat, astfel că taxa nu poate fi considerată ca fiind aferentă realizării de operațiuni taxabile pentru a se putea acorda dreptul de deducere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** pentru achizițiile de combustibil făcute în perioada mai 2007 - martie 2009, așa cum s-a reținut și la punctul III.1.a) din prezenta decizie, societatea nu a prezentat nici un document justificativ pe baza căruia a înregistrat aceste cheltuieli din care să rezulte scopul, destinația și durata deplasării, drept pentru care nici taxa pe valoarea adăugată nu poate fi considerată deductibilă dat fiind faptul că nu s-a făcut dovada că achizițiile de combustibil au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Motivația petentei potrivit căreia conform prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece documentul pe care trebuie să-l dețină contribuabilul pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA este o altă condiție ce trebuie îndeplinită, pe lângă aceea de a demonstra că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că nici la data inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** nu a prezentat documente care să ateste faptul că bunurile și serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, drept pentru care nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Se constată astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa aferentă acestor achiziții de bunuri și servicii, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, respectiv de S lei, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoare adăugată pentru care acestea au fost calculate, aceasta datorează și accesoriiile, conform principiului "**accesoriul urmează principalul**", drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**3. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații din cadrul din cadrul**

**Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și majorări de întârziere ale acestora, ci la măsuri de îndeplinit de către contribuabili, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului Soluționare Contestații.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă și plata diferențelor stabilite suplimentar și a accesoriilor aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea solicită și desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF 4127/27.12.2011.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 205 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]*

*Art. 209 Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală; [...]"*

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

*"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri*

**referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".**

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, care stabilește:

**"5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc".**

Întrucât măsurile dispuse în sarcina **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

**"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."**

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

## **DECIDE:**

**Art. 1** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Art. 2** Transmiterea spre competență soluționare Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a

Județului Iași contestația formulată de **S.C. "X" S.R.L. sat Moțca, jud. Iași** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....

**Art. 3** Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.