



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**



Diracția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

**Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Diracția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro

DECIZIA nr. 2276 din 2018
privind soluționarea contestației depusă de
X SRL din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. **.../...2017**,
respectiv sub nr. **.../...2017**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, respectiv de către A.J.F.P. ... – Compartimentul evidență plătitori persoane juridice, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de X SRL din ..., având sediul social în ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., având C.I.F. RO ..., reprezentată prin avocat S și avocat P..., cu sediul procedural ales la Cabinetul de Avocatură “P...”, la sediul secundar situat în ...

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, fiind înregistrată sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

- **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017** emis de A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală;

- **Dispoziției nr. .../...2017** privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală,

respectiv împotriva **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

www.anaf.ro

- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea petenta solicită **susținerea orală a contestației**, la termenul fixat de către organul de soluționare a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara, se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care nu vizează o măsură de stabilire a diminuării pierderii fiscale.

În fapt, în baza art. 118 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată că:

“Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”

organele de inspecție fiscală prin Dispoziția nr. .../...2017 au dispus următoarea măsură:

“1.1. MASURA: societatea are obligația de a înregistra în evidența contabilă diferențele de TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale efectuate, precum și a amenzii contravenționale aplicate de organele de inspecție fiscală.”

Astfel, în sarcina contribuabilului prin Dispoziția nr. .../...2017 a fost dispusă doar **măsura înregistrării în evidența contabilă** a diferențelor de TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale efectuate, precum și a amenzii contravenționale aplicate de organele de inspecție fiscală.

În drept, conform art.118 alin.(8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(8) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare din anexa nr. 2 la **O.M.F.P. nr. 1.939/2004** pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18:

“ANEXA 2 - Instrucțiunile de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18

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.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu “Raport de inspecție fiscală” sau cu “Proces-verbal”, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

4. Informațiile din conținutul formularului se vor completa după cum urmează:

c) Măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;

d) Termenul: se va scrie termenul pentru ducerea la îndeplinire a măsurii dispuse;

e) Motivele de fapt: se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței;

f) Temeiul de drept: se va prezenta detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege;”

În concluzie, întrucât prin **Dispoziția nr. .../...2017** în sarcina contribuabilului a fost dispusă doar **măsura înregistrării în evidența contabilă** a diferențelor de TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale efectuate, precum și a amenzii contravenționale aplicate de organele de inspecție fiscală, fără a se dispune o măsură de stabilire a diminuării pierderii fiscale, în speță sunt incidente prevederile art. 268 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și (5) din **Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art.268 Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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.” (...)*

“ART. 272 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, emise de organul fiscal central, se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. (...)*

(5) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.(...)”*

coroborat cu **pct. 5.1, 5.3., 5.5. și 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea petentului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.

9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

De asemenea, prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele:

“ Mentiuni privind contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2017:

Din preambulul contestației reiese că X SRL contestă măsurile dispuse de către organele de inspecție fiscală.

În contestație, contestatoarea nu inserează motive de fapt și teme de drept. În conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 272 alin.6, astfel că, contestația va fi soluționată de către organele de inspecție fiscală care au emis acest act administrativ fiscal, prin decizie.”

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2017 nu vizează măsura de stabilire a diminuării pierderii fiscale, ci doar măsura de înregistrare în evidența fiscală a diferențelor de TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale efectuate, precum și a amenziilor contravenționale aplicate de organele de inspecție fiscală, se reține că D.G.R.F.P. Timișoara nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială, în temeiul art. 272 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, se rețin următoarele:

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

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

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

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

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

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

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

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

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

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru X SRL, avocat S - Cabinetul de Avocatură “P...”, la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria ... nr. ... / ..., fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2017 și Dispoziția nr. .../...2017 au fost comunicate petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate de petentă pe adresa de transmitere nr. .../...2017, anexată în copie la dosarul contestației;

- Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii a fost comunicată petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate în lista confirmărilor/retururilor deciziilor de calcul accesorii, anexată în copie la dosarul contestației,

iar contestația formulată de X SRL a fost înregistrată la A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, sub nr. .../...2017.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de X SRL, prin avocat S - Cabinetul de Avocatură "P...", împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 și a Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P.

I. Prin contestația formulată de X SRL, se invocă următoarele:

I.1. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

Petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2017 contestând parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, doar cu privire la suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Aspecte pe procedură:

A. Cu privire la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2011;

Petenta la motivul de nelegalitate nr.1 din contestație susține că organul fiscal în mod nelegal a stabilit creanțe fiscale pentru anul 2011, ignorând faptul că este prescris dreptul organului fiscal de a stabili astfel de creanțe fiscale pentru anul 2011, așa cum prevede în mod expres art.91 alin.1 din OG nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează în mod expres că:

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

Chiar dacă contestația prealabilă se întemeiază în drept pe dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, termenele în curs la data intrării în vigoare a noului cod se calculează la data când au început să curgă, adică se aplică vechiul Cod de procedură fiscală - aplicabil în anul 2011.

În concluzie, petenta susține că se aplică prevederile OG nr. 92/2003 - Vechiul cod de procedură fiscală, în ceea ce privește modalitatea de calcul a termenelor.

Mai mult decât atât, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală,

așa cum prevede în mod expres art.91 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În cazul societății X, prescripția dreptului organului fiscal pentru creanțele fiscale aferente anului 2011 a început să curgă din data de 1 ianuarie 2012.

Termenul de prescripție pentru stabilirea eventualelor creanțe fiscale aferente anului 2011 s-a împlinit în data de 1 ianuarie 2017.

Deși organul fiscal recunoaște că toate aceste texte legislative mai sus menționate sunt aplicabile, respectiv recunoaște că prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțele fiscale pentru anul 2011 începe să curgă din 1 ianuarie 2012, cu toate acestea ignora aceste prevederi legale și dispune stabilirea unei baze impozabile suplimentare pentru anul 2011, stabilește impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011 și stabilește taxa pe valoarea adăugată suplimentară pe anul 2011, la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere.

Petenta arată că organul fiscal refuză să țină cont de faptul că începând cu data de 1 ianuarie 2017, nu mai avea posibilitatea legală de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2011.

Cu toate acestea, cu încălcarea legii, la data de 8 februarie 2017, data emiterii avizului de inspecție fiscală, (a se vedea Anexa nr.4 la contestație) organul fiscal dispune efectuarea de verificări aferente anului 2011 și stabilirea în mod nelegal:

- a unei baze impozabile suplimentare pentru anul 2011;
- a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011;
- a unei taxe pe valoare adăugată suplimentară pentru anul 2011;
- dobânzi și penalități de întârziere pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în anul 2011.

Pe cale de concluzie, organul fiscal în mod nelegal a stabilit baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2011, respectiv a stabilit în mod nelegal impozit pe profit suplimentar de plată și accesoriile aferente acestora pentru anul 2011.

În mod subsidiar/exceptional, în situația în care organul de soluționare a contestației prealabile va ignora faptul că a intervenit prescripția privind stabilirea eventualelor creanțe fiscale aferente anului 2011, petenta solicită să se țină cont de argumentele în fapt și în drept prezentate în cuprinsul contestației pentru a se constata nelegalitatea actelor administrativ fiscale emise de către organul fiscal cu privire la anul 2011, atâta în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, cât și impozitul pe profit.

B. Cu privire la nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate;

Petenta reține că organul fiscal consideră că unele cheltuieli nu sunt deductibile, invocând în acest sens doar anumite texte de lege, fără a motiva în concret ce condiții nu a îndeplinit societate, respectiv ce a greșit societate.

Conform prevederilor legale în vigoare, organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Neprezentarea de către organul fiscal a motivelor pentru care a considerat achiziția de materiale de construcții/achiziția obiectelor de inventar, realizarea lucrărilor de reparații, că nu pot fi considerate cheltuieli deductibile, fiind cheltuieli curente, neprezentarea motivelor pentru care a considerat că nu este deductibilă fiscal cheltuiala cu combustibilul produce consecințe în planul lipsei motivării actului administrativ fiscal, aspect sancționat cu nulitatea absolută în condițiile art. 175 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, vătămarea contribuabilului X constând în aceea că acesta nu poate formula apărarea. Necesitatea motivării actului este reglementată și în cuprinsul alineatului (2) al art. 43 din Codul de procedură fiscală.

În lipsa motivării actului administrativ, sancțiunea care intervine este nulitatea actului, literatura de specialitate și practica judecătorească fiind unitare în acest sens.

Motivarea actelor administrative reprezintă o condiție de valabilitate a acestora, emitentului unui astfel de act revenindu-i obligația de a indica în mod neechivoc elementele de fapt și de drept care au stat la baza soluției adoptate, atât pentru a putea fi cunoscute de destinatar și în funcție de care să își poată formula eventualele apărări, dar și pentru ca instanța de judecată să poată exercita un control efectiv al legalității actului. Doar obligația motivării tuturor actelor administrative poate funcționa ca o garanție a respectării legii și a ocrotirii drepturilor cetățenești.

C. Cu privire la încălcarea rolului activ al organului fiscal;

Petenta susține că prin emiterea Deciziei de impunere și a RIF-ului, organul fiscal a încălcat prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală.

Încălcarea rolului activ al organului fiscale este sancționată de către instanțele de judecată în mod frecvent. În sprijinul afirmațiilor sale, petenta invocă prevederile deciziei nr. 2222 pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție în data de 28 mai 2015.

Astfel art.6 din Codul procedură fiscală face vorbire despre dreptul de apreciere al organului fiscal (este îndreptățit) de a caracteriza, din punct de vedere fiscal, o anumită situație de fapt, dar legea nici măcar nu explică sintagma "situația de fapt fiscală"; deci, organul fiscal are dreptul de a caracteriza, de a aprecia "relevanța" stărilor de fapt fiscale. Pentru a aprecia relevanța unor stări de fapt care pot avea consecințe fiscale, aceste stări de fapt trebuie precis și complet identificate, descrise și verificate din punct de vedere al existenței lor, al modului concret de manifestare, al împrejurărilor concrete în care au luat ființă și s-au dezvoltat, al persoanelor care au contribuit la apariția lor, etc. Această

activitate complexă de examinare a tuturor aspectelor ce prezintă relevanță din punct de vedere al coloraturii fiscale a faptelor nu poate fi exercitată discreționar, fragmentar, cu rezultatul potențial de a conduce la concluzii eronate.

Legea este extrem de clară când arată că acest drept de apreciere și consecința la care conduce, adică "soluția admisă de lege" trebuie exercitat doar "întemeiat pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza".

În ce privește prevederile art.7 Cod procedură fiscală, aparent și doar aparent organul fiscal, așa cum dispune alin. (3) teza întâi, are numai dreptul de a obține și a utiliza toate documentele și informațiile necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului; legea se referă la dreptul acesta deoarece este posibil ca, în unele cazuri, să nu se poată obține aceste documente și informații, și, de aceea, nu face vorbire la obligație în sarcina fiscalului. Dar, teza a doua folosește modul imperativ când vorbește despre luarea în considerare a tuturor circumstanțelor principale, edificatoare (va identifica, va avea în vedere).

Din analiza coroborată a alin.(2) și (4) ale art.7 rezultă aceeași interpretare sistematică aplicabilă: deși "*organul fiscal*" decide asupra felului și volumului examinărilor", totuși, el are "*obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt*", ori o examinare obiectivă nu poate avea loc în situația în care felul și volumul examinărilor sunt stabilite în mod subiectiv și nu așa cum prevede legea, adică "*în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege*". Legea nu poate prevedea ca limite decât pe cele care încalcă drepturile și libertățile ce protejează pe contribuabil de exemplu, (dreptul la inviolabilitatea domiciliului) și nu limitează în niciun fel rolul activ al organului fiscal de a face investigațiile legale care să conducă la aflarea adevărului, ceea ce în speță nu s-a întâmplat.

Deși art.7 din Codul de procedură fiscală statuează ca organul fiscal trebuie să aibă un rol activ în aprecierea stării de fapt și în analiza documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, în cazul verificărilor făcute la societatea X, organul fiscal a încălcat această prevedere legală.

Dreptul de apreciere conferit de organul fiscal ar fi permis acestuia, prin coroborarea tuturor informațiilor și a documentelor de care dispunea să constate caracterul deductibil al cheltuielilor contestate de către societate.

Dreptul de apreciere al organului fiscal este asemănător ca și conținut cu principiul rezonabilității - principiu de corectă administrare - și impune organului fiscal obligația de a corela măsurile pe care le dispune cu circumstanțele de fapt care creionează natura și gravitatea încălcării legii.

Dat fiind faptul că organul fiscal este primul îndrituit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și dacă acestea se încadrează în ipoteza normei juridice fiscale, adoptarea soluției admise de lege trebuie să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Totodată, prin soluția emisă de către organul de control se încalcă principiul libertății de management (gestiune) prin care se interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii.

D. Cu privire la admisibilitatea contestării raportului de inspecție fiscală;

Petenta învederează faptul că societate X a contestat în primul rând Decizia de impunere emisă de către organul fiscal care stabilește în sarcina societății obligații fiscale și decizia de accesorii.

Ca o consecință directă și imediată a contestației Deciziei de impunere, a contestat și Raportul de inspecție fiscală, solicitarea formulată de către societatea X de a se anula Raportul de inspecție fiscală fiind admisibilă, avându-se în vedere că s-a contestat Raportul de inspecție fiscală împreună cu Decizia de impunere, așa cum este prevăzut mod expres de prevederile punctului 5.4 din OPANAF nr.3741/2015 - Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală.

Din analiza acestui text de lege rezultă că Raportul de inspecție fiscală nu se poate contesta separat, ci doar împreună cu Decizia de impunere, act administrativ fiscal.

Aspecte pe fond:

I.1.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei;

I.1.1.1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu combustibil.

Petenta la **motivele de nelegalitate nr.2, nr.8, nr. 12 și nr.16 din contestație**, aduce la cunoștință faptul că organul fiscal a preferat să considere încă de la început cheltuiala efectuată de către societate cu combustibilul ca fiind nedeductibilă, fără a motiva această măsură luată, ignorând în integralitate obiectul de activitate al societății X respectiv activitățile derulate de societate. Dacă nu ar fi ignorat aceste aspecte, ar fi concluzionat că toate cheltuielile societății cu achiziționarea combustibilului pentru utilizarea celor 2 autoturisme sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, încadrându-se în textul descris de art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal aplicabil în anul 2011, 2012, 2013 și 2014.

În primul rând, petenta arată că societate avea în proprietate în anul 2011, 2012, 2013 și 2014 două autoturisme care erau folosite în scopul obținerii de venituri, în scop economic, pentru derularea activităților comerciale, autorizate la ORC, așa cum rezultă din Certificatul constatator al societății (a se vedea Anexa nr.5 la contestație).

Cele două autoturisme utilizate de societate în scopuri economice sunt detaliate în Registrul imobilizărilor (a se vedea Anexa nr.6 la contestație).

În acest sens, organul fiscal analizează deductibilitatea cheltuielii cu combustibilul ținând cont doar de o parte din textul de lege descris de

art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal aplicabil în anul 2011, 2012, 2013 și 2014 ignorând în mod nelegal excepțiile de la acest text de lege, (care stipulează când o cheltuială cu combustibilul este considerată deductibilă), excepții în care se încadra societatea X fără niciun dubiu.

Petenta arată că nu înțelege care sunt motivele pentru care organul fiscal a ignorat prevederile clare ale legii și nu a verificat că societatea utilizat autoturismele pentru efectuarea de reparații/intervenții la generatoarele și transformatoarele electrice vândute de societate, pentru efectuarea de activități de vânzare a produselor realizate de societate, în interesul exclusiv al societății, în scopul obținerii de venituri.

În sprijinul afirmațiilor sale, petenta invocă art.21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal aplicabil în 2011, 2012, 2013 și 2014.

Mai mult decât atât, petenta arată că obiectul principal de activitate al societății este fabricarea motoarelor, generatoarelor și transformatoarele electrice, activitate pe care o desfășoară la sediul social din localitatea ..., județ

Pe lângă acest obiect de activitate principal, societatea X mai desfășoară următoarele activități autorizate la Oficiul Registrului Comerțului, așa cum rezultă din Certificatul constatator atasat contestației:

Activități la sediu:

5210 – Depozitări;

4669 – Comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente

2920 – Producția de caroserii pentru autovehicule; fabricarea de remorci și semiremorci;

2711 – Fabricarea motoarelor, generatoarelor și transformatoarelor electrice;

Activități desfășurate în afara sediului social și a sediilor secundare (CAEN REV.2):

4332 – Lucrări de tâmplărie și dulgherie;

4329 – Alte lucrări de instalații pentru construcții;

4322 – Lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat;

4321 – Lucrări de instalații electrice;

Tip sediu: sediu secundar

Tip model declarație: model 2 nr. ... din ...2012

Activități la sediu:

5210 – Depozitări;

4669 – Comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente;

3314 – Repararea echipamentelor electrice.

Petenta susține că autoturismele au fost folosite de către societate pentru îndeplinirea activităților autorizate, respectiv pentru:

1. Realizarea de reparații /intervenții la produsele vândute.

Petenta face mențiunea că aceste reparații au fost realizate la terți, adică la sediul beneficiarilor/cumpărătorilor produselor vândute de către societate. Obligația de reparații era o obligație asumată contractual. Prin simpla analiză a organigramei societății, organul fiscal ar fi putut observa

că societatea avea un post de lăcătuș mecanic care se ocupa de activitatea de reparații a echipamentelor/produselor vândute de societate către terțe persoane. Este important de reținut că toate aceste activități de reparații/intervenții se derulau la sediul societăților cumpărătoare, respectiv la locul unde se află produsele vândute, situație în care era necesar în mod evident ca salariații societății să se deplaseze la fața locului, respectiv să folosească autoturismele societății.

2. Pentru activitatea de vânzare a produselor societății.

Pe cale de consecință, organul fiscal trebuia să considere deductibilă cheltuiala cu combustibilul consumat aferent anului 2011, 2012, 2013 și 2014, întrucât acesta a fost folosit în scopuri obținerii de venituri, pentru realizarea activităților autorizate.

De asemenea, organul fiscal trebuia să analizeze dacă este deductibilă cheltuiala cu combustibilul consumat aferent anului 2011, 2012, 2013 și 2014 prin analizarea în integralitate a textului descris de art.21 alin.(4) lit. t) din codul fiscal aplicabil în anul 2011, 2012, 2013 și 2014, inclusiv a excepțiilor reglementate de lege, când cheltuiala cu combustibilul este considerată deductibilă.

Petenta solicită a se avea în vedere că societate a prezentat organului fiscal toate documentele cerute de lege pentru că aceste cheltuieli cu combustibilul să fie considerate deductibile, respectiv a îndeplinit toate condițiile pentru deductibilitate, însă organul fiscal a ignorat atât textul de lege, cât și înscrisurile prezentate de societate.

În acest sens petenta la **motivul de nelegalitate nr.8 din contestație** își rezervă următoarele întrebări:

- Cum să se deplaseze salariații societății pentru efectuarea lucrărilor de reparații la terțele persoane cumpărătoare a bunurilor vândute de societate dacă nu utilizând în mod exclusiv aceste autoturisme, pentru obținerea de venituri, pentru realizarea scopului economic urmărit de societate ?
- Cum să se obțină venituri din comercializarea bunurilor societății, în lipsa existenței unui număr foarte mare de deplasări în interes de serviciu pentru promovarea produselor, pentru prospectarea pieței dacă nu utilizând în mod exclusiv aceste autoturisme, pentru obținerea de venituri, pentru realizarea scopului economic urmărit de societate ?
- Cum să se deplaseze organele de conducere și alți salariați de la sediul social din ... la punctul de lucru din ... dacă nu utilizând în mod exclusiv aceste autoturisme, pentru obținerea de venituri, pentru realizarea scopului economic urmărit de societate ?
- Cum să se susțină de către organul fiscal că autoturismele nu au fost folosite în scop economic, fără a prezenta nicio probă/dovadă în acest sens ?

Organul fiscal nu a avut un rol activ cu privire la stabilirea situației reale de fapt înainte de a emite actele administrativ fiscale.

Organul fiscal a ignorat fără nicio motivare faptul că autoturismele aflate în proprietatea societății erau folosite în scopul obținerii de venituri,

în scop economic, pentru derularea activităților comerciale, autorizate la ORC, așa cum a detaliat mai sus, așa cum rezultă din Certificatul constatator al societății. (Anexa nr.5 la contestație).

Autoturismele pentru care s-a dedus combustibilul au fost folosite de către societate pentru îndeplinirea activităților autorizate, respectiv pentru:

- Realizarea de reparații, service, intervenții la produsele vândute, obligații asumate prin contractele semnate cu cumpărătorii. Petenta face mențiunea că aceste reparații au fost realizate la terți, adică la sediul beneficiarilor / cumpărătorilor produselor vândute de către societate.
- Era lesne de înțeles ca pentru a se putea realiza aceste activități de reparații, service la diferite societăți cumpărătoare din țară, era necesară deplasarea salariaților prin utilizarea autoturismelor din proprietatea.
- Pentru activitatea de vânzare a produselor societății prin efectuarea de deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori.
- Pentru deplasarea de la sediul social din ... la punctul de lucru din

Având în vedere cele mai sus menționate, petenta solicită să se anuleze actele administrativ fiscale, întrucât organul fiscal a considerat în mod nelegal că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, fiind calculată **o diferență de impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2013 + ... lei pe anul 2014).**

I.1.1.2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu diverse materiale de construcții (tablă, ciment, sort, piatră, plăci, plinte, parchet, gresie, faianță, scară interioară, tâmplărie PVC, **respectiv aferent cheltuielilor cu diverse servicii executate de terți** (lucrări de construcții, placat pavele, confecționarea unei scări), **precum și alte mijloace fixe** (aparate sudură);

Petenta la **motivele de nelegalitate nr. 3, nr. 4, nr. 5, nr. 10, nr. 17, nr. 18, nr. 20, nr. 21 și nr. 23 din contestație**, susține că organul fiscal a stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile rezultate din facturile ce reprezintă Anexa nr.7, nr.8, nr.9, nr.12, nr.13, nr.16, nr. 17, nr.19, nr.20 și nr.22 la contestație, în mod superficial astfel:

- fără a analiza obiectul de activitate al societății X;
- fără a analiza activitatea derulată de această societate;
- fără a ține cont de explicațiile date de reprezentanții societății privind necesitatea și scopul efectuării acestor cheltuieli;
- fără a face o verificare la fața locului, pentru a vedea în concret dacă aceste cheltuieli au fost făcute pentru a menține parametrii imobilului (fiind cheltuieli deductibile imediat) sau dacă aceste cheltuieli au fost făcute pentru a îmbunătăți parametrii imobilelor (situație în care trebuiau să fie amortizate treptat).

În virtutea rolului activ și de îndrumare, organul fiscal avea obligația de a face o verificare la fața locului respectiv de a vedea măcar imobilul situat în ..., ce se află în apropierea organului fiscal, în temeiul art.55 alin. 1 lit. d din Codul de procedură fiscală.

Petenta își pune întrebarea: Ce dovada mai bună pentru verificarea naturii juridice a cheltuielilor făcute de societate ar fi fost decât constatarea la fața locului, posibilitate permisă de Codul de procedură fiscală? Cu atât mai mult cu cât organul fiscal are obligația de a avea un rol activ în stabilirea situației reale.

Dacă organul fiscal ar fi analizat conținutul facturilor și ar fi făcut o verificare la fața locului, atunci organul fiscal ar fi concluzionat următoarele aspecte:

- că toate cheltuielile făcute de societate cu achiziția de materiale de construcții

descrise în facturile ce reprezintă Anexa nr.7, nr.8, nr.9, nr.12, nr.13, nr.16, nr. 17, nr.19, nr.20 și nr.22 la contestație nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile;

- că societate le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în conturile 6028, conform cu natura lor juridică și cu scopul utilizării acestora.

- că toate cheltuielile făcute de societate pentru confecționarea unei scări pentru

imobilul din ..., respectiv pentru cumpărarea de ciment (factura 241) și refacerea unei căi de acces la imobilul din ... nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile,

- că societate le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți.

- că societate le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în 6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile.

- că toate cheltuielile făcute de societate nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile,

- că societate le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în contul 603;

- că toate cheltuielile făcute de societate cu achiziția de materiale de construcții și cu executarea lucrărilor de reparații la calea de acces la imobil nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, fiind cheltuieli curente;

- că societate le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în 628 - Cheltuieli cu serviciile executate de terți.

Cheltuielile care au fost suportate de societate care fac obiectul facturilor mai sus descrise sunt în mod corect în contul de profit și pierderi ca fiind cheltuieli de reparații, în scopul asigurării folosinței continue a imobilului, (refacere de acces deteriorată de intemperiiile naturii, prin betonare și pavare), și nu în scopul unei modernizări în înțelesul legii.

Petenta arată că aceste cheltuieli cu achiziția de materialele de construcții sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, direct, având în vedere că bunul imobil deținut în proprietate, situat în localitatea ..., este folosit în scopul realizării de venituri, conform art.21 alin.1 din Codul fiscal.

Conform legislației în vigoare, organul fiscal a ignorat faptul că aceste cheltuieli ulterioare aferente unei imobilizări corporale pot fi:

- fie cheltuieli cauzate de întreținerea și reparații a mijlocului fix (imobil în cazul de față) în vederea menținerii stării sale de funcționare, care nu conduc la o majorare a valorii mijlocului fix - cazul societății așa cum se poate observa din conținutul facturilor ce reprezintă anexa nr.7, nr.8, nr.9, nr.12, nr.13, nr.16, nr. 17, nr.19, nr.20 și nr.22 la contestație.
- fie cheltuieli pentru dezvoltarea și potențarea performanțelor tehnice ale mijlocului fix – ceea ce nu este aplicabil în cazul societății.

Organul fiscal pur și simplu a ignorat faptul că legea permite înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu reparațiile/întreținerea unui mijloc fix (imobil) în mod direct, cheltuielile fiind deductibile în această situație conform art.19 alin.1 din Codul fiscal.

În practica instanțelor de judecată precum și în doctrina s-a statuat ca cheltuielile cu reparațiile mijloacelor fixe sunt cheltuielile efectuate pentru menținerea parametrilor tehnici inițiali. Ele pot fi cheltuieli cu reparațiile curente sau cheltuieli cu reparațiile capitale. Indiferent de natura lor, cheltuielile cu reparațiile sunt recunoscute în perioada în care sunt efectuate, fără a influența valoarea de intrare a imobilizărilor corporale, atâta timp cât ele nu determină nicio îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali. Prin urmare, cheltuielile cu reparațiile nu sunt amortizabile.

Așa cum rezultă din conținutul facturilor menționate la Anexa nr.7, nr.8, nr.9, nr.12, nr.13, nr.16, nr. 17, nr.19, nr.20 și nr.22 din contestație, cheltuielile făcute de societate nu sunt cheltuielile efectuate pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai imobilizării corporale, respectiv nu majorează valoarea de intrare a imobilizării corporale, nu conduc la obținerea de beneficii economice viitoare. Însă organul fiscal nu a analizat niciuna din aceste condiții.

Cheltuielile cu achiziția de materiale de construcții care fac obiectul facturilor mai sus menționate sunt nesemnificative, (tabla, ciment, sort, plinte, gresie, parchet, o bucată de tâmplărie PVC) fiind recunoscute în mod corect în contul de profit și pierderi ca fiind cheltuieli privind alte materiale consumabile, în scopul asigurării folosinței continue a imobilului, nu în scopul unei modernizări în înțelesul legii.

Cheltuielile cu realizarea unei scări la imobilul situat în ..., ce fac obiectul facturii nr. .../...2011 sunt nesemnificative, fiind recunoscute în mod corect în contul de profit și pierderi ca fiind cheltuieli cu reparațiile, în scopul asigurării folosinței continue a imobilului, și nu în scopul unei modernizări în înțelesul legii.

Cheltuielile cu achiziția de materiale de construcții ce fac obiectul facturii ... din data de ...2011 sunt nesemnificative (ciment și sort), precum și cheltuielile cu refacerea căii de acces la imobilul din ..., fiind recunoscute în mod corect în contul de profit și pierderi ca fiind cheltuieli cu lucrările de reparații în scopul asigurării folosinței continue a imobilului, nu în scopul unei modernizări în înțelesul legii.

Organul fiscal a ignorat faptul că în fiecare an societate am fost nevoită să refacă calea de acces la imobilul prin executarea unor cheltuieli anuale, datorita intemperiilor care au distrus și deteriorat calea de acces la imobil, făcând imposibilă folosirea acestuia. În sprijinul afirmațiilor sale, petenta depune în probațiune o serie de fotografii cu situația imobilului după inundații (anexa nr.24 la contestație).

În acest sens, petenta solicită a se avea în vedere că potrivit reglementărilor contabile aplicabile stabilite de pct. 107 alin. (1) și (2) din Ordinul 3055/2009 reglementări contabile conforme cu directivele europene, se consideră o modernizare dacă cheltuielile și plățile efectuate ulterior cu un activ îndeplinesc simultan 2 condiții:

- a) o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali, superiori celor existenți - nu este cazul;
- b) se estimează obținerea de beneficii economice în perioada viitoare superioare celor estimate inițial - nu este cazul;

Prin urmare, întrucât cheltuielile efectuate de societate nu au îndeplinit cele două condiții menționate mai sus, s-au înregistrat corect în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli. Costul de achiziție a materialelor de construcție necesare reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuia recunoscut de către organul fiscal ca o cheltuială deductibilă în perioada în care este efectuată. Nu trebuia înregistrată în contul 231 imobilizări corporale în curs de execuție, cum în mod eronat a stabilit organul fiscal prin actele administrativ fiscale contestate.

O altă dovadă a faptului că aceste cheltuieli au fost înregistrate în mod corect de societate (nefiind necesară înregistrarea lor în contul 231- imobilizări corporale în curs de execuție (cum în mod eronat a stabilit organul fiscal) rezulta și din faptul că nu a fost necesară obținerea unei autorizații de construcție, nu a fost necesară o recepție a lucrărilor, nu a fost necesară înregistrarea la direcția de impozite și taxe locale a unei noi valori a mijlocului fix, în termen de 30 de zile în vederea recalculării impozitului pe clădiri datorat, conform art.254 alin. 4 din Codul fiscal și pct. 67 lit. b din Normele metodologice la Codul fiscal.

De asemenea, organul fiscal a ignorat faptul că, în conformitate cu Normativul GE 031 - 97 aprobat de MLPAT prin Ordinul 116/N/1997, lucrările de întreținere ale unei clădiri sunt cele care presupun refacerea periodică a unor elemente de suprafață cu durată scurtă de existență și înlocuirea unor piese cu uzură rapidă din instalații și echipamente; lucrările de reparații sunt definite ca fiind cele de refacere sau înlocuire a unor elemente, detalii sau părți de construcții și instalații ieșite din uz, ca urmare a exploatării normale sau acțiunii agenților de mediu (punctele 1.2.16 și 1.2.17).

În practica instanțelor de judecată (a se vedea Sentința Tribunalului Vâlcea nr. 593/2015, definitivă prin Decizia Curții de Apel Pitești nr. 171/R - CONT/28.01.2016) s-a statuat că aceste cheltuieli, având ca obiect

tencuieli, șape, piese din instalațiile sanitare, electrică și de încălzire, țevă canalizare, zugrăveli, placaje gresie și faianță, reparat acoperiș, gard și terasă, drum acces, și altele asemenea au fost calificate drept lucrări de reparații, deoarece elementele respective erau ieșite din uz ca urmare a exploatații normale sau a acțiunii agenților de mediu.

În consecință, petenta solicită anularea actelor administrativ fiscale, întrucât organul fiscal a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și a calculat o diferență de **impozit pe profit în sumă de ... lei [... lei (...+...+...) pe anul 2011 + ... lei (...+...) pe anul 2012 + ... lei (...+...) pe anul 2014 + ... lei (...+...) pe anul 2015 + ... lei pe anul 2016]**.

I.1.1.3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor pentru diverse deplasări externe, servicii restaurant și ski;

Petenta la **motivele de nelegalitate nr. 6, nr. 11 și nr. 22 din contestație**, arată că organul fiscal a stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile rezultate din facturile ce reprezintă Anexa nr. 10, nr. 14 și nr. 21 la contestație, având ca obiect cheltuielile cu deplasările externe în interes de serviciu din ... și ... (cazare și transport), fără a motiva măsura luată, cu ignorarea scopului și obiectului de activitate al societății, cu ignorarea documentelor justificative puse la dispoziție de către reprezentanții societății, din care rezultă în mod expres că deplasările externe au fost făcute în scopul obținerii de venituri. Petenta susține că deși a prezentat organului fiscal invitații de la partenerii străini, acestea au fost ignorate.

Organul fiscal nu a ținut cont de faptul că:

- societatea a efectuat cele 3 deplasări externe în interesul societății, pentru a purta negocieri cu partenerii, colaboratorii, furnizorii societății X SRL, pentru a crește cifra de afaceri a societății, pentru a încheia noi contracte de vânzare cumpărare, pentru a dezvolta parteneriatele existente.
- societatea a efectuat deplasarea externă din data de 21.02.2012 strict în interesul societății, pentru a purta negocieri, pentru a crește cifra de afaceri a societății, pentru a încheia noi contracte de vânzare cumpărare.
- societatea a efectuat deplasarea externă din data de 19.02.2015 strict în interesul societății, pentru a purta negocieri cu unul din cei mai importanți furnizori ai societății din

Toate aceste activități derulate în timpul deplasărilor externe, au un unic scop: acela de a realiza venituri impozabile.

Este nelegal să fie considerate nedeductibile cheltuielile suportate de către societate cu deplasările externe în interes strict de serviciu:

- fie pentru a întări relațiile comerciale cu colaboratorii societății,
- fie pentru a crea noi relații comerciale cu potențiali colaboratori ai societății,
- fie pentru a întări și dezvolta relațiile comerciale cu furnizorii societății.

În sprijinul afirmațiilor sale, petenta invocă art. 21 Cheltuieli din Codul fiscal, care a fost respectat de societate.

Drept urmare, petenta solicită să se anuleze actele administrativ fiscale cu privire la măsura luată în mod nelegal întrucât organele fiscale au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și au calculat o diferență de **impozit pe profit în sumă totală de ... lei (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2015)** .

I.1.1.4. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. IV 2011 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor pentru autoturismul ... achiziționat în anul 2010 vândut ulterior în anul 2011;

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 7 din contestație**, reține că în mod nelegal, organul fiscal a considerat că societatea X a achiziționat în anul 2010 (anterior perioadei supuse verificării) un autoturism ..., care nu a fost destinat în scopul obținerii de venituri impozabile, în sumă de ... lei (fără TVA), pe care l-a vândut ulterior în anul 2011, unei persoane fizice cu suma de ... lei, conform facturii cu nr. .../...2011, având baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Organul fiscal a stabilit că această cheltuială în sumă de ... lei aferentă acestei tranzacții este nedeductibilă fiscal și a calculat o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2011, în sumă de ... lei având în vedere prevederile art.11 alin.(1) Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal.

În fapt, petenta aduce la cunoștință faptul că organul fiscal a luat această măsură a considerării cheltuielii în sumă de ... lei ca fiind nedeductibilă, bazându-se generic pe dispozițiile art.11 din Codul fiscal, fără a motiva în mod expres de ce au dispus reîncadrarea tranzacției, cu încălcarea legislației în vigoare care statuează că este obligatoriu să fie motivate actele administrativ fiscale.

În primul rând, organul fiscal reține că societatea a achiziționat în anul 2010 un autoturism ... în sumă de ... lei, care nu a fost destinat în scopul obținerii de venituri impozabile, în mod nelegal, ignorând faptul că anul 2010 nu face obiectul inspecției fiscale, că a existat o verificare pentru anul 2010 care a considerat tranzacția de achiziția a autoturismului din 2010 ca fiind valabilă, legală, făcută în scopul obținerii de venituri impozabile, având un scop economic.

Pe cale de concluzie, nu se poate pune în discuție dacă acest autoturism a fost folosit în scopul obținerii de venituri sau nu a fost folosit în acest sens.

În al doilea rând, autoturismul ... a fost vândut în anul 2011 unei persoane fizice (a se vedea anexa nr.11 la contestație) la prețul de ... lei, datorită faptului că a suferit o daună majoră, fapt ce a făcut imposibilă folosirea în continuare a acestui autoturism de către societate, în interesul societății, pentru scopul pentru care a fost achiziționat, așa cum petenta a arătat organului fiscal prin prezentarea unui raport de evaluare a bunului la

data vânzării și prin prezentarea de fotografii cu starea acestuia la momentul vânzării.

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea actelor administrativ fiscale, întrucât organul fiscal a stabilit în mod nelegal că această cheltuială în sumă de ... lei aferentă acestei tranzacții este nedeductibilă fiscal și a calculat în mod nelegal o diferență de **impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2011, în sumă de ... lei.**

I.1.1.5. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. IV 2016 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor în procent de 50% a ratelor de leasing de la B..., pentru un autoturism ...;

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 24 din contestație**, reține că în mod nelegal, organul fiscal a stabilit că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în trim. IV din anul 2016, cheltuieli în sumă de ... lei (pentru care și TVA a fost stabilită ca diferență - vezi Constatări fiscale TVA) aferentă facturilor cu nr. .../...2016 și .../...2016, facturi reprezentând valoarea nedeductibilă în procent de 50% a ratelor de leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism care nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art.25 alin.(3) lit.1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, petenta aduce la cunoștință că organul fiscal a considerat "*din oficiu*", fără probe și verificări prealabile, cheltuiala cu achiziția autoturismului ... datorită mărcii acestuia, fără a mai analiza actele de achiziție a acestuia, scopul pentru care a fost utilizat, raportat obiectul de activitate al societății, fără a analiza talonul și cartea de identitate a vehiculului pentru a vedea clasa în care este încadrat, respectiv caracteristicile acestuia (Anexa nr.23 la contestație).

Dacă organul fiscal ar fi făcut aceste verificări ar fi observat că vehiculul este încadrat la clasa M1 și se folosește pentru tractarea remorcilor cu greutatea de până la 3.500 kg, caracteristică ce nu poate fi îndeplinită de alte autovehicule inferioare, ce pot fi conduse cu permis auto categoria B.

Petenta arată că societatea a achiziționat această utilitară în scopul derulării obiectului de activitate al societății, conform activității autorizate la ORC, respectiv pentru transportarea remorcilor/semiremorcilor produse de către societate, fiind îndeplinite condițiile pentru deductibilitatea în integralitate a acestor cheltuieli.

Având în vedere cele mai sus prezentate, petenta solicită anularea actelor administrativ fiscale din acest sens, întrucât organul fiscal a stabilit în mod nelegal că aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei sunt nedeductibile fiscal, calculând o diferență de **impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2016 în sumă de ... lei.**

I.1.1.6. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. II, III și IV 2013 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor de exploatare

privind amortizarea immobilizărilor (imobilului situat în localitatea ..., jud. Ilfov) aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile;

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 13 din contestație**, reține că în mod nelegal, organul fiscal a stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă în trimestrul II, III și IV din anul 2013, potrivit fisei contului 6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor, în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în localitatea ..., jud. Ilfov) aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea dintr-o eroare materială a înregistrat în trimestrul II, III și IV din anul 2013 cheltuiala în sumă de ... lei.

În acest sens, petenta aduce la cunoștință că societate nu avea obligația să înregistreze cheltuiala cu amortizarea imobilului situat în localitatea ... în contul 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, așa cum eronat a menționat organul fiscal, întrucât în acest cont se înregistrează doar erorile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, așa cum este reglementat de pct. 63 alin.5 din Ordinul nr. 3055/2009.

Prin politica contabilă proprie a societății, s-a stabilit că erorile nesemnificative se înregistrează în contul de profit și pierdere.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal că aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei** sens în care petenta solicită să se anuleze actele administrative.

I.1.1.7. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe 2013 în sumă de ... lei aferent înregistrării în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 a descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite cu suma de ... lei, înregistrare care ar fi trebuit efectuată în luna decembrie a anului 2012, influențând rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013;

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 14 din contestație**, reține că în mod nelegal, organul fiscal a stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 NC nr. .../...2013, cu articolul contabil 711 = 345 : ... lei, reprezentând descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite, înregistrare care ar fi trebuit efectuată în luna decembrie a anului 2012, influențând rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013 prin NC din data de 31.01.2013 cu înregistrarea 121 = 711: ... lei, rezultând astfel pierdere.

Așa cum a arătat la motivul de nelegalitate nr. 13, societate susține că nu trebuia să înregistreze în contul 117 4, cheltuiala în sumă de ... lei.

În fapt, petenta aduce la cunoștință că organul fiscal în mod eronat a luat această măsură, cu ignorarea faptului că a adus societății un prejudiciu, întrucât a considerat că:

- această cheltuială de ... lei este nedeductibilă, întrucât e înregistrată în anul 2013;
- societatea trebuia să își înregistreze cheltuiala de ... lei în anul 2012;

Însă organul fiscal omite să considere această cheltuială în sumă de ... lei ca fiind deductibilă pentru ultimul trimestru aferent anului 2012, în cazul în care a considerat-o nedeductibilă pentru anul 2013.

Prin această măsură, baza impozabilă aferentă anului 2012 a rămas neschimbată (în loc să fie diminuată cu această cheltuială de ... lei), deși baza impozabilă aferentă anului 2013 a crescut cu suma de ... lei, ce a fost considerată nedeductibilă.

I.1.1.8. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2013 în sumă de ... lei aferent înregistrării în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013 a sumei de ... lei la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare;

Petenta, la motivul de nelegalitate nr. 15 din contestație, reține că în mod nelegal, organul fiscal a stabilit că societatea a înregistrat în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-... - .../...2015, suma de ... lei la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare, astfel încât aceste venituri nu pot fi luate în considerare ca și venituri neimpozabile de către organele de inspecție fiscală, ele fiind supuse impozitării în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Organul fiscal în mod eronat a observat doar declarația inițială ignorând declarația rectificativă în care suma a fost modificată. Pe cale de concluzie, Declarația fiscală 101 la 2013 (Anexa nr.15 la contestație) în care din eroare a fost introdusă suma de ... lei ca venituri neimpozabile, a fost suma rectificată cu Declarația 101 rectificativă la 2013 (Anexa nr.18 la contestație).

Dacă organul fiscal ar fi observat că a existat o altă declarație rectificativă nu ar mai fi considerat că suma de 432.857 lei este nedeductibilă.

În acest sens, petenta solicită anularea actelor administrativ fiscale, întrucât organul fiscal a stabilit nelegal o diferență de **impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2013 în sumă de ... lei.**

I.1.1.9. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2014 în sumă de ... lei aferent înregistrării eronate în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014, la rândul 29 - cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei;

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 19 din contestație**, reține că, în mod nelegal, organul fiscal a stabilit că societatea înregistrează eronat în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferent anului 2014, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERN-.../...2015, la rândul 29 - Cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei.

În consecința, prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au diminuat nelegal pierderea calculată de societate în sumă de ... lei și au stabilit o diferență de **impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2014 în sumă de ... lei.**

I.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei;

I.1.2.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2011 + ... lei pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014) aferentă achizițiilor de combustibil;

a) Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 25 din contestație**, reține că organul fiscal, în mod eronat, a stabilit faptul că societatea a înregistrat și dedus TVA în sumă de ... lei, neîncadrându-se în prevederile descrise de art.145 indice 1 din Codul fiscal aplicabil în 2011.

În acest sens, petenta solicită a se avea în vedere argumentele juridice prezentate pe larg în cuprinsul **motivului de nelegalitate nr. 2** când a contestat aspecte privind nelegalitatea organului fiscal de a considera aceste cheltuieli cu combustibilul ca fiind nedeductibile.

Și de această dată organul fiscal ignoră starea de fapt și modul în care au fost folosite cele două autoturisme din proprietatea societății X, exclusiv pentru a produce venituri impozabile.

Petenta solicită a se avea în vedere că nu este fondată și reală susținerea organului fiscal cu privire la faptul că bonurile fiscale de combustibil nu sunt ștampilate, nu au menționate denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil, societatea nu deține foi de parcurs.

Bonurile fiscale prezentate conțin toate mențiunile prevăzute de legislația în vigoare la anul 2011, drept dovada că Raportul de inspecție

fiscală nu conține atașat niciun astfel de bon care să nu fi corespuns cu legea.

Drept urmare, suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru anul 2011 a fost stabilită în mod nelegal ca diferență de plată.

b) Petenta, la motivul de nelegalitate nr. 26 din contestație, reține că în mod nelegal, organul fiscal a considerat că societatea a înregistrat și dedus în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, TVA în sumă totală de ... lei (baza imp. = ... lei), reprezentând 50% din valoarea achizițiilor de combustibil având la bază bonuri fiscale, combustibilul utilizat pentru autovehicule care nu se încadrează la excepțiile prevăzute în art.1451 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

2012

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

2013

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

2014

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;

iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

nefiind îndeplinite condițiile descrise de prevederile art.145 din codul fiscal.

În acest sens, petenta solicită a se avea în vedere argumentele juridice prezentate pe larg în cuprinsul **motivului de nelegalitate nr. 2 și motivului de nelegalitate nr. 8** când a contestat aspecte privind nelegalitatea organului fiscal de a considera aceste cheltuieli cu combustibilul ca fiind nedeductibile.

Petenta arată că nu înțelege care sunt motivele pentru care organul fiscal a ignorat prevederile clare ale legii și nu a verificat că societatea a utilizat exclusiv autoturismele pentru efectuarea de reparații/intervenții la generatoarele și transformatoarele electrice vândute de societate, pentru efectuarea de activități de vânzare a produselor realizate de societate, în interesul exclusiv al societății, în scopul obținerii de venituri.

Și de această dată organul fiscal ignoră starea de fapt și modul în care au fost folosite autoturismele din proprietatea societății X, exclusiv pentru a produce venituri impozabile.

Petenta solicită a se avea în vedere că nu este fondată și reală susținerea organului fiscal cu privire la faptul că bonurile fiscale de combustibil nu sunt ștampilate, nu au menționate denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil societatea nu deține foi de parcurs.

Bonurile fiscale prezentate conțin toate mențiunile prevăzute de legislația în vigoare la anul 2012, drept dovada ca Raportul de inspecție fiscală nu conține atașat niciun astfel de bon care să nu fi corespuns cu legea.

Drept urmare, organul fiscal a stabilit, în mod nelegal, **obligăția de plată a sumei de ... lei reprezentând 50% din valoarea TVA aferentă bonurilor de combustibil.**

I.1.2.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei) aferentă la 50 % din ratele de leasing pentru un autoturism ..., respectiv pentru un autoturism ...;

a) Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 27 din contestație**, reține că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în perioada 01.07.2012 - 30.04.2013, TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă = ... lei), aferentă facturilor cu nr. .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2013, .../...2013, .../...2013, .../...2013, facturi reprezentând rate leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism ce

nu se încadrează la excepțiile în ceea ce privește limitarea dreptului de deducere prevăzute la alin. (3) al art.145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În acest sens, petenta solicită a se avea în vedere argumentele juridice prezentate pe larg în cuprinsul **motivului de nelegalitate nr. 2, motivului de nelegalitate nr. 8, motivului de nelegalitate nr. 26**, când a contestat aspecte privind conduita nelegală a organului fiscal de a considera aceste cheltuieli cu combustibilul ca fiind nedeductibile și când a contestat considerarea ca nedeductibilă a 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă anului 2012.

Petenta arată că nu înțelege care sunt motivele pentru care organul fiscal a ignorat prevederile clare ale legii și nu a verificat ca societatea a utilizat exclusiv autoturismul, în interesul exclusiv al societății, în scopul obținerii de venituri.

Pe cale de consecință, organul fiscal în mod nelegal a considerat că taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing înregistrate în perioada 01.07.2012 - 30.04.2013 este nedeductibilă.

b) Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 28 din contestație**, reține că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în perioada 01.11.2016 - 31.12.2016, TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă = lei), aferentă facturilor cu nr. .../...2016 și nr. .../...2016, facturi reprezentând rate leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism ce nu se încadrează la excepțiile în ceea ce privește limitarea dreptului de deducere prevăzute la alin. (3) al art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În fapt, așa cum a detaliat la **motivul de nelegalitate nr. 24**, petenta arată că organul fiscal a considerat "din oficiu" că taxa pe valoarea adăugată mai sus menționată nu este deductibilă, fără probe și verificări prealabile, fără a mai analiza actele de achiziție a acestuia, fără a analiza scopul pentru care a fost utilizat raportat la obiectul de activitate al societății, fără a analiza talonul și cartea de identitate a vehiculului pentru a vedea clasa în care este încadrat, respectiv caracteristicile acestuia (Anexa nr.23 la contestație).

Dacă organul fiscal ar fi făcut aceste verificări, ar fi observat că vehiculul este încadrat la clasa M1 și se folosește pentru tractarea remorcilor cu greutatea de până la 3.500 kg, caracteristică ce nu poate fi îndeplinită de alte autovehicule inferioare, ce pot fi conduse cu permis auto categoria B.

Petenta a achiziționat această utilitară în scopul derulării obiectului de activitate al societății, conform activității autorizate la ORC, respectiv pentru transportarea remorcilor/semiremorcilor produse de către societate, fiind îndeplinite condițiile pentru deductibilitatea în integralitate a acestor cheltuieli.

Drept urmare, solicită anularea actelor administrativ fiscale cu privire la suma de ... lei reprezentând 50% valoare nedeductibilă a TVA aferentă

ratelor de leasing înregistrate în perioada 01.11.2016 - 31.12.2016, stabilită în mod nelegal de organul fiscal.

I.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta solicită că și consecință a anulării Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, și anularea Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, ca fiind nelegală, ținând cont de faptul că a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale aferente anului 2011, în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, decizie de plăți accesorii prin care organul fiscal a stabilit în mod nelegal, obligarea la plata de dobânzi în sumă de ... și la plata de penalități de întârziere în sumă de

I.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală;

Petenta solicită că o consecință a anulării Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, și anularea tuturor actelor subsecvente emise de către organul fiscal în baza Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, inclusiv a Dispoziției privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală.

În drept, petenta își întemeiază contestația pe următoarele texte legislative:

- art. 6, art. 7, art. 43, art. 46, art. 55, art. 269, art. 270, art. 272, art. 268, art. 276 alin.5, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- art.91 alin.(1) și (2), art.23 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;
- art.11, art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.t), art.21 alin.(1), art.254 alin.(4), art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;
- art.28, art.25, art.145, art.145¹, art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- punctul 67 lit. b) din Normele metodologice la Codul fiscal;
- punctul 1, punctul 2, punctul 3 și punctul 5 din OPANAF nr.3741/2015;
- pct.63, pct.107 alin.(1) și (2) din Ordinul nr.3055/2009 reglementări contabile conforme cu directivele europene;

- art.175 din Legea nr. 134/2010 privind codul de procedură civilă;
- normativul GE 031-97 aprobat de MLPAT prin Ordinul 116/N/1997;
- celelalte prevederi legale menționate în cuprinsul contestației.

De asemenea, **în probațiune**, în sprijinul motivelor de fapt și de drept din contestație, în temeiul art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală, petenta atașează 24 de anexe.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, precum și prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de organele fiscale ale A.J.F.P. ..., s-au constatat următoarele:

II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017;

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2017 cu privire la suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

II.1.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;

II.1.1.1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu combustibil;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează:

- în perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând achiziții de combustibil, după cum urmează:

trim. I 2011 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp.profit;

trim. II 2011 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;

trim. III 2011 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. IV 2011 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit.
- în perioada 01.01.2012 - 31.12.2012, cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând 50% din valoarea achizițiilor de combustibil, după cum urmează:

trim. I 2012 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. II 2012 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. III 2012 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. IV 2012 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit.

- în perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând 50% din valoarea achizițiilor de combustibil, după cum urmează:

trim. I 2013 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. II 2013 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. III 2013 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. IV 2013 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit.

- în perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând 50% din valoarea achizițiilor de combustibil, după cum urmează:

trim. I 2014 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. II 2014 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. III 2014 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit;
trim. IV 2014 = ... lei baza imp. - ... lei dif. imp. profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a folosit combustibilul pentru autovehicule care nu se încadrează la excepțiile prevăzute în art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar prin nerespectarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, aceste cheltuieli **cu combustibilul** sunt nedeductibile fiscal, și au calculat **o diferență de impozit pe profit aferentă în sumă totală de ... lei (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2013 + ... lei pe anul 2014).**

II.1.1.2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu diverse materiale de construcții, respectiv aferent cheltuielilor cu diverse servicii executate de terți, precum și cu alte mijloace fixe;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează și deduce la calculul profitului impozabil următoarele cheltuieli:

- în trim.II, suma de **... lei** și în trim. IV, suma de **... lei**, din anul 2011, în baza facturilor cu nr. .../...2011, ... / ...2011 și .../...2011, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții de la M... SRL și A... SRL;

- în trim. I, suma de **... lei**, în trim. III, suma de **... lei** și în trim. IV, suma de **... lei**, din anul 2011, în baza facturilor cu nr. .../...2011, .../...2011, .../...2011, .../...2011, .../...2011 și .../...2011, reprezentând cheltuieli cu

achiziții de diverse materiale de construcții de la O... SRL, I... SRL și AR... SRL;

- în trim. II suma de ... lei, în baza facturilor cu nr. .../...2011 și ... / ...2011, reprezentând cheltuieli achiziții scară interioară și placat pavele;

- în trim. IV suma de ... lei din anul 2012, în baza facturii cu nr. .../...2012, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții de la A... SRL;

- în trim. IV suma de ... lei, în baza facturilor cu nr. .../...2012 și .../...2012, reprezentând cheltuieli cu achiziții de tâmplărie PVC;

- în trim. II suma de ... lei și în trim. III suma de ... lei din anul 2014, în baza facturilor cu nr. .../...2014, .../...2014 și .../...2014, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții (sort, ciment, piatră) de la A... SRL;

- în trim. II suma de ... lei și trim. III suma de ... lei, în baza facturilor cu nr. .../...2014 și .../...2014, reprezentând cheltuieli cu lucrări de construcții;

- în trim. II suma de ... lei, în trim. III suma de ... lei și în trim. IV suma de ... lei din anul 2015, în baza facturilor cu nr. .../...2015, .../...2015, .../...2015, .../...2015, .../...2015 și .../...2015, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții de la E... G.. SRL, D... SA, și E... SRL;

- în trim. II suma de ... lei și în trim. IV suma de ... lei, în baza facturilor cu nr. .../...2015 și .../...2015, reprezentând cheltuieli cu achiziții de tâmplărie PVC și materiale de construcții (gresie, faianță);

- în trim. I din anul 2016 suma de ... lei, în baza facturii cu nr. .../...2016, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții de la A... SRL;

- în trim. I din anul 2016 suma de ... lei, în baza facturii cu nr. .../...2016, reprezentând cheltuieli cu lucrări de construcții efectuate de A... SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli cu reparații, nefiind deductibile la calculul profitului impozabil la momentul înregistrării facturilor, sunt aferente investițiilor evidențiate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție, respectiv aferente unor mijloace fixe (aparate sudură), a căror valoare contabilă este mai mare decât valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe prevăzută de HG nr. 105/2007, societatea nu a respectat prevederile art.19 alin.(1) și art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste **cheltuieli în sumă totală de ... lei** nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei [... lei (...+...+...) pe anul 2011 + ... lei (...+...) pe anul 2012 + ... lei (...+...) pe anul 2014 + ... lei (...+...) pe anul 2015 + ... lei pe anul 2016]**, după cum urmează:

- trim. II 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);

- trim. IV 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);

- trim. I 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);

- trim. III 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);

- trim. IV 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);

- trim. II 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. IV 2012 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. IV 2012 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. II 2014 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. III 2014 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. II 2014 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. III 2014 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. II 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. III 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. IV 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. II 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. IV 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. I 2016 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%);
- trim. I 2016 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16%).

II.1.1.3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor pentru diverse deplasări externe, servicii restaurant și ski;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează și deduce la calculul profitului impozabil:

- în trim. I suma de ... lei și în trim. II suma de ... lei din anul 2011, în baza facturilor cu nr. .../...2011, .../...2011 și .../...2011, reprezentând diverse deplasări externe + servicii restaurant și ski;
- în trim. I din anul 2012 suma de ... lei, în baza facturii cu nr. 8/21.02.2012, reprezentând diverse deplasări externe;
- în trim. I din anul 2015 suma de ... lei în baza facturii cu nr. 48/19.02.2015, reprezentând diverse deplasări externe - servicii turistice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste **cheltuieli în sumă totală de ... lei** nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2015)**, după cum urmează:

- trim. I 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. II 2011 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. I 2012 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %, cu precizarea că în RIF în mod eronat s-a tehnoredactat "... lei chelt. neded. x 16 %", în loc de ... lei chelt. neded. x 16 %, diferență de impozit pe profit aferentă trim.I din anul 2012 în sumă de ... lei, fiind corect calculată la baza de ... lei);
- trim. I 2015 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %).

II.1.1.4. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. IV 2011 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor pentru autoturismul ... achiziționat în anul 2010 vândut ulterior în anul 2011;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat în anul 2010 (anterior perioadei supuse verificării) un autoturism ... care nu a fost destinat în scopul obținerii de venituri impozabile în sumă de ... lei (fără TVA), pe care îl vinde ulterior în anul 2011 unei persoane fizice cu suma de ... lei conform facturii nr. .../...2011 având bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Până la data vânzării acestui autoturism societatea a înregistrat amortizare în sumă de ... lei.

Din cele prezentate, rezultă o diferență nedeductibilă din vânzarea autoturismului ... în sumă de ... lei pe care societatea a înregistrat-o în contul 6583 - Cheltuieli privind activele cedate.

Astfel, având în vedere prevederile art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, alin.(1): *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli în sumă de ... lei aferente acestei tranzacții ca fiind nedeductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2011, în sumă de ... lei** (... lei chelt. neded. x 16 %).

II.1.1.5. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. IV 2016 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor în procent de 50% a ratelor de leasing de la B..., pentru un autoturism ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în trim. IV din anul 2016, cheltuieli în sumă de ... lei, aferentă facturilor cu nr.: .../...2016 și .../...2016, facturi reprezentând valoarea nedeductibilă în procent de 50 % a ratelor de leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism ce nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art.25 alin.(3) lit.l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.”

Astfel, pentru nerespectarea prevederilor legale menționate anterior, aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei sunt nedeductibile fiscal, fiind calculată **o diferență de impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2016 în sumă de ... lei** (... lei chelt. neded. x 16 %).

II.1.1.6. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim. II, III și IV 2013 în sumă de ... lei aferent cheltuielilor de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (imobilului situat în localitatea ..., jud. Ilfov) aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în evidența contabilă în trim. II, III și IV din anul 2013, potrivit fisei contului 6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în localitatea aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că: *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]”*.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei nu sunt deductibile fiscal și au calculat o **diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei**, după cum urmează:

- trim. II 2013 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. III 2013 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %);
- trim. IV 2013 = ... lei dif. imp. profit (... lei chelt. neded. x 16 %).

II.1.1.7. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe 2013 în sumă de ... lei aferent înregistrării în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 a descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite cu suma de ... lei, înregistrare care ar fi trebuit efectuată în luna decembrie a anului 2012, influențând rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 NC nr. .../...2013, cu articolul contabil 711 = 345 : ... lei, reprezentând descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite, înregistrare care ar fi trebuit efectuată în luna decembrie a anului 2012.

Astfel, societatea a influențat rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013 prin NC din data de 31.01.2013 cu înregistrarea 121 =711 : ... lei, rezultând astfel pierdere.

Societatea ar fi trebuit să înregistreze închiderea contului 711 - Variația stocurilor pe baza rezultatului reportat, prin contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, fără a influența rezultatul exercițiului din anul 2013.

În consecința, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că: *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]”*, organele de inspecție fiscală au stabilit **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului I al anului 2013 în sumă de ... lei (... x 16 %).**

II.1.1.8. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2013 în sumă de ... lei aferent înregistrării în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013 a sumei de ... lei la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-...-.../...2015, suma de ... lei la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare, astfel încât aceste venituri nu pot fi luate în considerare ca și venituri neimpozabile de către organele de inspecție fiscală, ele fiind supuse impozitării în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că: *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]”*.

Drept urmare, a fost stabilită **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2013 în sumă de ... lei (... lei venituri impozabile x 16 %).**

II.1.1.9. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2014 în sumă de ... lei aferent înregistrării eronate în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014, la rândul 29 - cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează eronat în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferent anului 2014, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-.../...2015, la rândul 29 - Cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei.

În consecința, prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că: *“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”, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea calculată de societate în sumă de ... lei și au stabilit **o diferență de impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2014 în sumă de ... lei** (... lei profit impozabil x 16 %).

În sinteză, în ceea ce privește impozitul pe profit, la **motivele de fapt** organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- societatea înregistrează și deduce cheltuieli aferente unor bonuri fiscale prin care a achiziționat combustibil pe care 1-a utilizat pentru autovehicule care nu se încadrează la excepțiile prevăzute de lege;
- societatea înregistrează și deduce cheltuieli aferente investițiilor în curs de execuție, fără a respecta prevederile referitoare la amortizarea imobilizărilor;
- societatea înregistrează și deduce cheltuieli aferente unor deplasări externe. Servicii de restaurant + ski, fără ca acestea să fie efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile;
- societatea înregistrează și deduce cheltuieli aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil;
- societatea înregistrează în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013, venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare, nefiind respectate prevederile legale referitoare la calculul profitului impozabil;
- societatea înregistrează eronat în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferent anului 2014, cheltuieli cu amortizarea contabilă, fiind denaturat rezultatul exercițiului, respectiv a fost diminuat profitul impozabil și respectiv impozitul pe profit;
- societatea înregistrează și deduce cheltuieli reprezentând cota de 50 % nedeductibilă aferentă autoturismelor ce nu se încadrează la excepțiile privind limitarea dreptului de deducere a TVA.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele **temeiuri de drept**:

- art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.t), art.21 alin.(4) lit.f), art.24 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.28 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

II.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei;

II.1.2.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2011 + ... lei pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014) aferentă achizițiilor de combustibil;

a) În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează și deduce în perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, TVA în sumă totală de ... lei (baza imp. = ... lei), aferentă unor bonuri fiscale prin care a achiziționat combustibil pe care l-a utilizat pentru autovehicule care nu se încadrează la excepțiile prevăzute în art. 145¹ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = 0 lei
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = 0 lei
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

Totodată, aceste bonuri fiscale nu sunt ștampilate, nu au menționate denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil societatea nu deține foi de parcurs, nefiind astfel respectate prevederile pct.46 alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru anul 2011.

b) În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând 50% din valoarea TVA aferentă bonurilor de combustibil, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează și deduce în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, TVA în sumă totală de ... lei (baza imp. = ... lei), reprezentând 50% din valoarea achizițiilor de combustibil având la bază bonuri fiscale, combustibil utilizat pentru autovehicule care nu se încadrează la excepțiile prevăzute în art.145¹ alin.(3) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

2012

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

2013

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

2014

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care arată că prin excepție de la prevederile art.145, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii

sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Totodată, aceste bonuri fiscale nu sunt ștampilate, nu au menționate denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil societatea nu deține foi de parcurs, nefiind astfel respectate prevederile pct.46 alin.(2) și din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit **o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei** (baza imp. = ... lei) reprezentând 50 % nedeductibilă din valoarea TVA aferentă bonurilor de combustibil.

II.1.2.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei) aferentă la 50 % din ratele de leasing pentru un autoturism ..., respectiv pentru un autoturism ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în perioada 01.07.2012 - 30.04.2013, TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă = ... lei), aferentă facturilor cu nr.: .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2012, .../...2013, .../...2013, .../...2013, .../...2013, facturi reprezentând rate leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism ce nu se încadrează la excepțiile în ceea ce privește limitarea dreptului de deducere prevăzute la alin.(3) al art.145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea a dedus integral valoarea TVA aferentă acestor rate, nerespectând prevederile alin. (1) ale art. 145¹ și drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit **o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei** (baza imp. = ... lei) reprezentând 50% valoare nedeductibilă a TVA aferentă ratelor de leasing înregistrate în perioada 01.07.2012 - 30.04.2013, după cum urmează:

iulie 2012	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
august	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
septembrie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
octombrie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
noiembrie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
decembrie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
ianuarie 2013	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
februarie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
martie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
aprilie	= ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și a dedus integral în evidența contabilă în perioada 01.11.2016 - 31.12.2016, TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă = lei), aferentă facturilor cu nr. .../...2016 și nr. .../...2016, facturi reprezentând rate

leasing de la B..., pentru un autoturism ..., autoturism ce nu se încadrează la excepțiile în ceea ce privește limitarea dreptului de deducere prevăzute la alin.(3) al art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea a dedus integral valoarea TVA aferentă acestor rate, nerespectând prevederile alin.(1) ale art.298 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal care arată că prin excepție de la prevederile art.297, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o **diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei** (baza imp. = ... lei) reprezentând 50% valoare nedeductibilă a TVA aferentă ratelor de leasing înregistrate în perioada 01.11.2016 - 31.12.2016, după cum urmează:

- noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA;
- decembrie = ... lei baza imp. - ... lei dif. TVA.

În sinteză, în ceea ce privește TVA, la **motivele de fapt** organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- societatea înregistrează și deduce eronat TVA aferentă achizițiilor de carburanți utilizați pentru autoturisme care nu se încadrează la excepțiile referitoare la limitarea dreptului de deducere a TVA, potrivit prevederilor legale în vigoare;
- societatea înregistrează și deduce eronat TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturisme care nu se încadrează la excepțiile referitoare la limitarea dreptului de deducere a TVA, potrivit prevederilor legale în vigoare.

În drept, în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele **temeiuri de drept**:

- art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- pct.46 alin.(2) din HG44/2004;
- art.298 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

II.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei.

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. ..., au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA,
conform Anexei la Decizia nr. ... din ...2017.

II.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală;

În baza art. 118 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată că:
“Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”,
organele de inspecție fiscală prin Dispoziția nr. .../...2017 au dispus următoarea măsură:

“1.1. MASURA: societatea are obligația de a înregistra în evidența contabilă diferențele de TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale efectuate, precum și a amenzii contravenționale aplicate de organele de inspecție fiscală.”

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

X SRL, având sediul social în ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., având C.I.F. RO ..., reprezentată prin avocat S și avocat P..., cu sediul procedural ales la Cabinetul de Avocatură “P...”, la sediul secundar situat în ...

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

- Dispoziției nr. .../...2017 privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală;

- Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea petenta a solicitat **sustinerea orală a contestației**, la termenul fixat de către organul de soluționare a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La procedura de susținere orală a contestației din data de 04.10.2017, societatea X SRL a fost reprezentată prin avocat S din cadrul Cabinetului de Avocatură "P...", depunându-se la dosarul cauzei împuternicirea avocațială seria ... / ... nr. ... din data ...2017, în original, fiind îndeplinite astfel dispozițiile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție ale A.J.F.P. ... au fost absente de la susținerea orală a contestației, cu toate că au fost convocate în condițiile legii.

Urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat Minuta ședinței din data de 04.10.2017, prin care s-au consemnat o serie de motivații, reprezentanta petentei, urmând a completa dosarul cauzei cu documentele invocate.

Astfel, petenta depune, prin cererea în probațiune, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /...2017 (documente opisate la dosarul contestației de la pag. 258 la pag.299), respectiv prin cererea în probațiune, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /...2017 (documente opisate la dosarul contestației de la pag. 300 la pag.316), o serie de documente în probațiunea celor consemnate în Minuta ședinței încheiată urmare a susținerii orale a contestației desfășurată în data ...2017.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 alin. 4 din Codul de procedură fiscală: *„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”*, documentele depuse de petentă ulterior susținerii orale a contestației din ...2017, au fost transmise de Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P Timișoara, cu adresa nr. ... /...2017 către A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, iar în considerarea normelor legale precitate, termenul de soluționare prelungindu-se în condițiile art. 76 din Codul de procedură fiscală.

A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, cu adresa nr... /...2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /...2017 a transmis Referatul nr. ... /...2017 privind completarea Referatului nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, anexându-se și Situația salariați REVISAL_ANAF.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... –

Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Aspecte de procedură:

A. Referitor la invocarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2011, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit obligații fiscale de natura impozitului pe profit pentru anul 2011 și de natura TVA pentru anul 2011, în condițiile în care pentru obligațiile fiscale în cauză, termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care petenta avea obligația de a depune Declarația privind impozitul pe profit (formular 101) și Decontul de TVA (formular 300).

În fapt, organele de inspecție fiscală au transmis agentului economic Avizul de inspecție fiscală nr. ... /...2017, prin care contribuabilul era informat că va face obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2016.

Ulterior, organele de inspecție fiscală au consemnat ca dată a începerii inspecției fiscale, data de 28.02.2017, acest fapt fiind înregistrat la nr. ... /...2017 din Registrul unic de control al societății.

În contestația formulată X SRL susține că pentru anul 2011, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și din punct de vedere al TVA, era prescris.

În drept, în ceea ce privește încălcarea legii la data emiterii avizului de inspecție fiscală, se reține că potrivit prevederilor art. 110 alin. (1) și alin.

(2), coroborat cu art. 352 și art. 353 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art.110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.*

(3) *Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

(4) *Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.*

art. 347 Dispoziții privind termenele

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

art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.*

art. 353- Intrarea în vigoare

Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016”.

Având în vedere prevederile art.352-353 citat anterior, se constată că, deoarece Avizul de inspecție fiscală a fost emis în data de 08.02.2017, iar inspecția fiscală la X SRL a fost înscrisă în Registrul unic de control la data de 28.02.2017, deci ulterior datei de 01.01.2016, **cu privire la efectuarea procedurii de inspecție fiscală erau incidente prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.**

Se reține totodată că în speță, inspecția fiscală a cuprins și operațiuni derulate în perioada 2011-2015, pentru care termenele de scadență au început să curgă conform OG 92/2003 privind Codul fiscal, iar **art. 347 din Legea 207/2015 prevede că termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R**, care prevede că:

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

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

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

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii fetei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

iar art. 23 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

„art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În concret, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin Declarația anuală privind impozitul pe profit (formular 101), iar în cazul TVA, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată (formular 300).

Astfel, din interpretarea sistematică a art.22 și art.23 din Codul de procedură fiscală, mai sus citate, rezultă ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere), deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabil însuși prin declarație, să stabilească diferențe și să le perceapă.

Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a *“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 diferențelor obligațiilor de plată (...).”*

Prin urmare, prescripția extinctivă reprezintă un mijloc de stingere a dreptului la acțiune în sens material, prin neexercitarea dreptului de către titularul său în termenul prevăzut de lege și constituie o sancțiune juridică pentru pasivitatea titularului aceluși drept.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului fiscal 2011, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind impozitul pe profit așa cum se prevede la CAP. V Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale, **art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 31.12.2011:

“CAP. V Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale

Plata impozitului

Art. 34

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art.35 alin. (1);”

Art. 35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin.(4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

OG nr. 2 din 25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la art.II prevede:

“Articolul II

Declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2011 se depune de toți contribuabilii, la organul fiscal competent, până la data de 25 martie 2012, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b) din Codul

fiscal care depun declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2011 până la data de 25 februarie 2012.

Formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit” cod 14.13.01.04 este prevăzut în Anexa nr.1 (Anexa nr. 2 la Ordinul nr. 101/2008) din OPANAF nr. 70 din 24 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă.

Se reține că, în acest sens, s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală**, care prin **Decizia nr. 7/2011** a stabilit următoarele:

“În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”.

De asemenea, Direcția generală de asistență pentru contribuabili din cadrul ANAF, într-o speță similară, specifică faptul că:

*“În scopul clarificării momentului nașterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție potrivit căreia termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”*Declarație privind impozitul pe profit .

Cu alte cuvinte s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.”

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2012, iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017.

Cum inspecția fiscală a început la data de 28.02.2017, așa cum s-a consemnat în Registrul unic de control, rezultă că la data începerii inspecției fiscale verificarea impozitului pe profit aferent anului 2011 era în termenul de prescripție.

Speșei îi sunt incidente dispozițiile art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”, coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 28.02.2017.

De asemenea, conform prevederilor art.117 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției:

„art. 117 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că inspecția fiscală s-a efectuat în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată, **impozitul pe profit aferent anului fiscal 2011 nu este prescris.**

În drept, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, potrivit prevederilor art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2011:

„Art. 156¹ Perioada fiscală

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

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

art. 156² Decontul de taxă

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

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

Având în vedere că în perioada verificată **societatea a depus lunar deconturile de TVA**, iar în cazul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petenta avea obligația de a depune decontul de TVA, astfel:

- **Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2011 - 30.11.2011**, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, respectiv pentru luna noiembrie 2011 termenul de depunere este în 25.12.2011, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2012 și se împlinește la data de 31.12.2016.

În concluzie, se reține că pentru perioada 01.01.2011 – 30.11.2011 pentru care organele de inspecție fiscală au efectuat verificările pe linie de TVA, s-a împlinit termenul de prescripție la data de 31.12.2016, dreptul organelor fiscale de a stabili suplimentar TVA aferentă perioadei 01.01.2011 – 30.11.2011 fiind prescrist.

- **Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2011**, din prevederile legale antecitate se reține că termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectiv 25.01.2012, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2013 și se împlinește la data de 31.12.2017.

Față de cele anterior prezentate, în ceea ce privește TVA, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este:

- fondata pentru TVA aferentă perioadei 01.01.2011 - 30.11.2011.
- nefondata pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, au stabilit o **TVA suplimentară în sumă de ... lei**, după cum urmează:

ianuarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
februarie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
martie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
aprilie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
mai = 0 lei;
iunie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
iulie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
august = 0 lei;
septembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
octombrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
noiembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA;
decembrie = ... lei baza imp. - ... lei TVA,

TVA aferentă acestei perioade fiind în sumă de ... lei (... lei – ... lei).

Față de cele arătate mai sus, învederăm faptul că prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, referitor la motivația contestatoarei în ceea ce privește prescripția dreptului organelor de control de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2011 (**Motiv de nelegalitate nr.1**), organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

- deși societatea invocă faptul că dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală intra în vigoare de la 1 ianuarie 2016 și prin urmare pentru debitele născute anterior acestor dispoziții, termenul de prescripție este reglementat de OG 92/2003, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că deoarece avizul de inspecție fiscală (nr. F-CS 29/08.02.2017) în baza căruia s-a dispus controlul a fost emis și comunicat ulterior datei de intrare în vigoare a noului Cod de procedură fiscală, respectiv a Legii nr. 207/2015, sunt incidente prevederile art.352 alin.(1) din Legea 207/2015, potrivit cărora:

“Art. 352 - Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”

- având în vedere că procedura administrativă a fost începută după data intrării în vigoare a noului Cod Fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat a fi aplicabil art. 352 alin.(1) din Legea 207/2015 și prin urmare termenul de prescripție aplicabil este cel reglementat de art.110 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, sunt stipulate următoarele:

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

“(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.”.

Având în vedere aplicarea prevederilor art.110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat nejustificată contestația formulată de societate cu privire la acest capăt de cerere referitor la prescripție, atât în ce privește TVA, cât și în ce privește impozitul pe profit.

În consecință, având în vedere cele arătate mai sus, faptul că organele de inspecție fiscală, atât prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cât și prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, nu au analizat dacă au intervenit cauze de suspendare sau întrerupere a prescripției în ceea ce privește TVA, din instrumentarea speței în fundamentarea stării de fapt referitoare la prescripție, în cauza dedusă judecății, organele de inspecție fiscală au ignorat existența unor prevederi legale care reglementează prescripția extinctivă care sunt imperative.

Mai mult, ținând cont de faptul că urmare susținerii orale a contestației desfășurată în data de 04.10.2017, deși Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. ... a fost convocată în condițiile legii, conform principiului de drept *tempus regit actum*, la susținerea orală a contestației, participanții desemnați din partea Inspecției Fiscale nu au participat la susținerea orală a contestației organizată în condițiile legii în ziua de 04.10.2017, și având în vedere că motivațiile din contestația formulată referitoare la excepția de fond privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011, au fost reiterate cu ocazia susținerii orale a contestației, în temeiul pct 34. din OPANAF nr. 3741 / 2015, D.G.R.F.P. Timișoara, prin adresa nr. ... /...2017, înregistrată la A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală sub nr. ... /...2017, a solicitat organelor de inspecție fiscală completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației depusă de societatea X SRL, cu indicarea elementelor stării de fapt care au determinat efectuarea inspecției fiscale în ceea ce privește perioada verificată, însoțite de raționamentul legal care să fundamenteze eventuala inadmisibilitate a acestei excepții de fond privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011.

A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, cu adresa nr... /...2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /...2017 a transmis Referatul nr. ... /...2017 privind completarea Referatului nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, prin care organele de inspecție fiscală, referitor la invocarea de către petentă prescripției dreptului organelor de control de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2011, reiterează argumentatele din Referatul nr..../...2017.

Prin urmare, D.G.R.F.P. Timișoara, în lipsa clarificării stării de fapt existente, posibilă sub aspect legal, și prin neprezentarea organelor de inspecție fiscală la susținerea orală a contestație, care deși au fost legal

convocate nu s-au prezentat, în condițiile în care organele de inspecție fiscală în fundamentarea stării de fapt fiscale au ignorat existența unor prevederi legale, neprezentându-se la susținerea orală a contestației deși au fost legal convocate, în scopul clarificării situației de fapt prin raportare la temeiurile de drept ale contestatarii, starea de fapt constatată de acestea nu are la bază o fundamentare legală completă, motiv pentru care argumentele inspecției fiscale nu sunt de natură a clarifica integral aspectele stării de fapt reale cu privire la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011.

În consecință, în condițiile în care atât prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cât prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL și prin Referatul nr. ... /...2017 privind completarea Referatului nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, precum și din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă au intervenit cauze de suspendare sau întrerupere a prescripției, iar excepția ridicată de societate este fondată, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de

soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând **TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de creanță fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de considerentele strict precizate prin prezenta decizie.

În ceea ce privește **impozitul pe profit aferent anului 2011**, având în vedere că termenul de depunere a Declarațiilor privind impozitul pe profit pe anul 2011 a fost data de 25.03.2012, se reține că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2013 și se împlinește la data de 31.12.2017.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2011**, având în vedere că termenul de depunere a decontului de TVA pentru luna decembrie 2011 a fost data de 25.01.2012, se reține că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2013 și se împlinește la data de 31.12.2017.

Astfel, prin raportare la data de 28.02.2017, data începerii inspecției fiscale înscrisă în Registrul unic de control, se reține că **nu era prescris** dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit pentru anul 2011 și TVA aferentă lunii decembrie 2011.

În consecință, în cazul impozitului pe profit pentru anul 2011 și TVA aferentă lunii decembrie 2011, termenul de prescripție nu a fost împlinit astfel cum se prevede în legislația fiscală, motiv pentru care excepția ridicată de societate se va respinge ca nefondată, contestația asupra acestora urmând a fi analizată pe fond.

B. Referitor la alte aspecte de procedură, respectiv nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate și încălcarea rolului activ al organului fiscal;

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 113 (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

La art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“Art. 130 (1) Contribuabilul/plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspekției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspekție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspekție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspekție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspekție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspekție fiscală.

(4) Data încheierii inspekției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;(...)”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

“Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentația disponibilă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală (așa cum s-au reținut mai sus la pct. II.1), iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui,

prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

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 că 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.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența. În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la rolul activ, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”

Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în **concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Se rețin și prevederile art.10, art.12 și ale art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 10 (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin

indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.

“Art.12 (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

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

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Art. 116 Metode de control

(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:

a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.

ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamentate pe buna-credință, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscală organele fiscale administrează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

Legislația fiscală citată mai sus lasă la aprecierea organului de control felul și volumul documentelor care vor face obiectul verificării, acesta fiind îndreptățit să selecteze operațiunile și documentele pe care le apreciază ca semnificative.

Un aspect edificator de unde reiese că societatea nu a fost împiedicată să-și exercite dreptul la o apărare efectivă rezultă chiar din **punctul de vedere al societății exprimat pe baza proiectului de raport**, aspect prezentat la cap. VI "Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul" din raportul de inspecție fiscală (de la pg. 19 la pg. 20) prin care:

- **organele de inspecție fiscală** au prezentat sintezei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului, contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate în urma acesteia fiindu-i înmănată înștiințarea pentru discuția finală, iar la finalizarea acesteia a fost invitat la discuția finală, fiindu-i transmisă înștiințarea pentru discuția finală împreună cu Proiectul de raport de inspecție fiscală (Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală). În cadrul discuției finale, organele de inspecție fiscală au expus constatările și consecințele lor fiscale, acordând contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra acestora;
- **societatea** a putut prezenta punctul de vedere transmis pe baza proiectului de raport, prin care a avut obiecțiuni asupra faptului că nu există temei legal pentru diferențele calculate la anul 2011 pentru TVA și impozit profit, nerespectându-se art. 110 din Codul de procedură fiscală, arătând că va contesta Raportul de inspecție fiscală (Anexa nr. 2 raportul de inspecție fiscală),

de unde reiese că pretinsa încălcare a dreptului la formularea apărării nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatoare referitoare la alte aspecte de procedură, respectiv nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate și încălcarea rolului activ al organului fiscal, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

Aspecte pe fond:

III.1.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei aferent unor cheltuieli cu combustibil pentru autoturisme și cu ratele de leasing pentru autoturisme, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă acestor achiziții, în condițiile în care autoturismele pentru care au fost efectuate aceste achiziții nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016 (în ceea ce privește impozitul pe profit) și în perioada 01.12.2011 - 31.12.2016 (în ceea ce privește TVA), X SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, o serie de cheltuieli cu achiziții de combustibili în sumă de ... lei (... lei în anul 2011 + ... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013 + ... lei în anul 2014) și cheltuieli cu ratele de leasing aferente unor autoturisme în sumă de ... lei (pentru trim. IV 2016) și a dedus **TVA aferentă achizițiilor de combustibili în sumă de ... lei** (... lei pentru perioada 01.12.2011 - 31.12.2011 + **... lei** pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, cu precizarea că TVA în sumă de ... lei pentru perioada prescrisă 01.01.2011 - 30.11.2011 a fost analizată la **pct. III.1.A.**) și respectiv a dedus integral **TVA aferentă ratelor de leasing aferente unor autoturisme în sumă de ... lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că autoturismele pentru care au fost achiziționate nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA, nefiind respectate art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 145¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru cheltuielile cu combustibil pentru autoturisme și cu ratelor de leasing pentru autoturisme, fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor, fie au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință,

stabilind obligații fiscale suplimentare constând în **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** (... lei + ... lei) și **TVA suplimentară în sumă de ... lei** (... lei + ... lei + ... lei).

Petenta susține că autoturismele pentru care s-a dedus combustibilul au fost folosite de către societate pentru îndeplinirea activităților autorizate, respectiv pentru:

- Realizarea de reparații, service, intervenții la produsele vândute, obligații asumate prin contractele semnate cu cumpărătorii. Petenta face mențiunea că aceste reparații au fost realizate la terți, adică la sediul beneficiarilor/cumpărătorilor produselor vândute de către societate.
- Era lesne de înțeles ca pentru a se putea realiza aceste activități de reparații, service la diferite societăți cumpărătoare din țară, era necesară deplasarea salariaților prin utilizarea autoturismelor din proprietatea salariații.
- Pentru activitatea de vânzare a produselor societății prin efectuarea de deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori.
- Pentru deplasarea de la sediul social din ... la punctul de lucru din

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

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Astfel, în speță în **perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011, inclusiv**, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, care stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Începând cu **01.01.2012**, prin **O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, au fost modificate prevederile **art.21 alin.(4) lit.t)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

„13. La articolul 21 alineatul (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

t) 50 % din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada **01.01.2012 – 30.06.2012** nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50 % din cheltuielile privind combustibilul

pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Începând cu data de 01.07.2012, prin **O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale**, au fost modificate prevederile **art.21 alin.(4) lit. t)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

„La art.21 alin. (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins :

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 01.07.2012 – 31.12.2015 nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru

situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie, vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi și vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial. De asemenea, cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Începând cu data de **01.01.2016**, este în vigoare **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care la **art.25 alin.(1) (2) (3) lit.I)** stipulează că:

„ART. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente

creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;”

În materia TVA, sunt incidente prevederile **art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Până la data de 31.12.2011 sunt aplicabile prevederile art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Limitări speciale ale dreptului de deducere

ART. 145¹

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.”, coroborat cu **pct. 45¹** din **H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.”

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor menționate mai sus.

Începând cu **01.01.2012**, prin **O.U.G. nr. 125/2011** pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **partea introductivă a art. 145¹ alin. (1), precum și alin.(3)** au fost modificat de pct. 57, 58, iar **art. 145¹ alin. (4)** a fost abrogat de pct.59, în sensul că:

„57. La articolul 145¹ alineatul (1), partea introductivă se modifică și va avea următorul cuprins:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:”

58. La articolul 145¹, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială

a vehiculelor rutiere motorizate, înainte de data de 1 ianuarie 2012, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 ianuarie 2012 inclusiv." "

59. La articolul 145¹, alineatul (4) se abrogă."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 1 ianuarie 2011 - 30 iunie 2011, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor menționate mai sus.

Începând cu **01.07.2012**, prin **O.U.G. nr.24/2012** pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, au fost modificate prevederile **art.145¹** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul:

„15. *Articolul 145¹ se modifică și va avea următorul cuprins:*

"ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Potrivit **pct. 45¹ alin. (2) și alin. (4)** din **H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

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

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

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se

consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal.

(...)

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

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

Pentru perioada de după 01.01.2016, în speță sunt incidente prevederile **art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, unde se stipulează:

„**ART. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința

persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.”,

coroborate cu precizările **pct. 68** din **H.G. nr. 1/2016** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se arată:

„ 68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței,

deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

(9) *În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.”*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, X SRL a dedus în perioada 2011 - 2016, cheltuieli și TVA aferentă, cheltuieli efectuate pentru autovehiculele care nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

În această situație contribuabilul putea face dovada utilizării pentru activitatea economică și încadrării în excepțiile prevăzute expres de legiuitor prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de contestatară au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de contestatară exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor sau pentru 50 % din acestea, fie au acordat deducerea doar pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință, întrucât petenta nu a pus la dispoziția organelor fiscale în timpul verificării, documentele de baza și obligatorii care să justifice ca utilizarea acestor autovehicule a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității și nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

Față de solicitarea societății, potrivit căreia ar avea dreptul de deducere a cheltuielilor cu autoturismele, pe motiv că a prezentat documente din care reiese că autoturismele au fost utilizate exclusiv în interesul activității economice, menționăm următoarele:

- Referitor la Fișele posturilor pentru doamnele M... T..., Z... L... și domnul C... M..., precum și organigrama societății pentru perioada 2011 – 2016, prin care petenta dorește să demonstreze că avea personal angajat pe

posturi de agenți de vânzări, precizăm că aceste documente nu reprezintă din punct de vedere fiscal documente justificative pentru a demonstra faptul ca petenta a utilizat autovehiculele societății exclusiv în scopul desfășurării obiectului de activitate, iar organele de inspecție fiscală au precizat că documentele atașate nu prezintă informații reale întrucât din statele de salarii aferente perioadei 2011 - 2014, pe care organele de inspecție fiscală le-au anexat la Referatul nr. .../...2017 privind propunerile de soluționare a contestației, rezultă că petenta nu avea personal angajat pe funcții de agenți vânzări;

- Referitor la faptul că motivează că aceste cheltuieli cu combustibilului s-au făcut în interes de serviciu de către angajații societății conform fișei postului, această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă contestației, întrucât, chiar dacă vehiculele ar fi fost utilizate pentru administrarea și conducerea societății, în anul 2011 cheltuielile cu combustibilul sunt în totalitate nedeductibile fiscal dacă nu se încadrează la excepțiile prevăzute, iar începând cu 01.01.2012 doar procentul de 50% din cheltuieli este nedeductibil fiscal, de asemenea dacă nu se încadrează la excepțiile prevăzute și mai mult pe tot parcursul desfășurării inspecției fiscale nu a pus la dispoziție alte documente justificative (ex. foi de parcurs), iar bonurile fiscale înregistrate în contabilitate și prezentate la momentul verificării nu aveau înscrise cerințele obligatorii pentru acordarea deductibilității și anume denumirea cumpărătorului, numărul de înmatriculare al autoturismului, pentru a se putea identifica autovehiculul pentru care a fost destinat consumul de combustibil, respectiv prevederile pct.46 alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- Pentru a demonstra argumentele de mai sus, organele de inspecție fiscală au atașat la Referatul nr. ... /...2017 privind completarea Referatului nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației, situația salariiilor X SRL, listată din aplicația REVISAL din baza de date a organului fiscal, în care se observă clar că în perioada 2011 - 2014, petenta nu avea personal angajat pe funcții de agenți de vânzări;

- În ceea ce privește contractele încheiate cu partenerii de afaceri ai X SRL, prin care petenta susține că justifică unele deplasări ca fiind efectuate la partenerii de afaceri, organele de inspecție fiscală au arătat că nu contestă realitatea și valabilitatea acestora însă, așa cum au reiterat în nenumărate rânduri în RIF nr. .../...2017, nedeductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă combustibilului (2011 - 2014), precum și a ratelor leasing aferente achiziției în regim leasing a autoturismelor (2016), a fost stabilită întrucât petenta nu a pus la dispoziția organelor fiscale în timpul verificării, documentele de baza și obligatorii care să justifice că utilizarea acestor autovehicule a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității;

- Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au menționat că așa cum se poate observa din documentele atașate chiar de petentă, majoritatea contractelor sunt încheiate cu E... G.. SRL, societate care are

sediul social declarat și funcționează la aceeași adresă cu cea a societății verificate, respectiv loc. ..., așa cum rezultă și din baza de date electronică a organului fiscal, ceea ce nu justifică efectuarea deplasărilor la aceasta societate și implicit înregistrarea de consum de combustibil;

- Referitor la rapoartele de verificări depuse de petentă, organele de inspecție fiscală au considerat că nu au nicio relevanță întrucât sunt rapoarte întocmite de către prestatorul N... P... S... SRL ..., petenta aflându-se în calitate de beneficiar al acestor servicii;

- De asemenea contestatoarea nu poate demonstra faptul că acest autoturism de lux marca ... a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice respectiv pentru tractarea și transportarea remorcilor/semiremorcilor produse de către societate din moment ce nu a întocmit și nu a prezentat organelor de inspecție fiscală foile de parcurs, principalele documente justificative pentru a demonstra ca autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, așa cum este prevăzut la pct. 68, alin. (2) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, unde se stipulează foarte clar:

“[...] Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A Rompelman și E.A Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Referitor la argumentele pe care le aduce contestatoarea cu privire la încadrarea autoturismului ... la clasa M1, precizăm că potrivit Regulamentului aprobat prin Ordinul nr.211/2003:

“Categoriile de omologare sunt definite după cum urmează:

1. Categoria M - Autovehicule având cel puțin 4 roți, proiectate și fabricate pentru transportul de persoane (pasageri)

1.1. Categoria M(1) - Vehicule proiectate și fabricate pentru transportul de persoane, care au cel mult opt locuri pe scaune, în afara scaunului conducătorului.

2. Categoria N - Autovehicule având cel puțin 4 roți, proiectate și fabricate pentru transportul de mărfuri.

2.1. Categoria N(1) - vehicule proiectate și fabricate pentru transportul de mărfuri cu o masă maximă care nu depășește 3, 5 t.”;

- Astfel, după cum prevede acest Regulament, categoria M1 corespunde vehiculelor proiectate și fabricate pentru transportul de persoane, care au cel mult opt locuri pe scaune, în afara scaunului conducătorului. Pentru încadrarea în categoria autovehiculelor proiectate și fabricate pentru

transportul de mărfuri acest autoturism ar fi trebuit să facă parte din categoria N, respectiv N1.

Astfel, contestatoarea nu prezintă argumente și nici documente justificative care să demonstreze că acest autoturism ... a fost utilizat în perioada supusă verificării exclusiv în scopul activității economice.

În concluzie, așa cum de altfel organele de inspecție fiscală au precizat foarte clar și au argumentat prin temei legal în RIF nr. .../...2017, nedeductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă combustibilului (2011-2014), precum și a ratelor leasing (2016), a fost stabilită întrucât petenta, în timpul verificării, nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele de baza și obligatorii care să justifice că utilizarea acestor autovehicule a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității.

Învederăm din nou faptul că petenta trebuia să țină cont că utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute, fie la art. 145¹ alin. (3) din vechiul Codul fiscal, fie la art. 298 alin. (3) din noul Codul fiscal, **rezultă**, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute de Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate, petenta având obligația întocmirii și prezentării în conformitate cu prevederile legale a foilor de parcurs care să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, acestea trebuie coroborate și cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrija, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil necesar utilizării autoturismelor, în condițiile în care petenta ***nu a prezentat informațiile minime prevăzute***

de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestor autoturisme, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății, iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

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

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o

pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză citată mai sus, respectiv: *“...cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, **scopul și locul deplasării**, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs”*.

De asemenea obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din **Hotărârea nr. 1391/2006** pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b:

“Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă.”,

iar petenta avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Mai mult, petenta printre documentele prezentate, nu a prezentat tocmai nicio foaie de parcurs, fără de care nu se poate determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la utilizarea exclusivă a autoturismului în cauză în interes de serviciu, în condițiile în care din analiza acestora ar fi reieșit elemente de identificare a unității emitente și nicio ștampilă de confirmare a destinației.

Ca urmare, foile de parcurs trebuie să conțină informații privind scopul și locul deplasării care să justifice utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei că s-a făcut dovada faptului că acest autoturism a fost utilizat exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

De altfel, în mod constant Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului (a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011).

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile fiscale nu sunt ștampilate, nu au menționate denumirea cumpărătorului și

numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil societatea nu deține foi de parcurs, nefiind astfel respectate nici prevederile pct.46 alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, unde se stipulează:

“(2) 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

În consecință, se reține că pentru cheltuieli și pentru TVA aferentă, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că autovehiculele pentru care a utilizat combustibilul auto achiziționat și celelalte taxe (rate leasing), au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor cu destinație specială, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea dreptului de deducere cheltuielilor legate de vehiculele și a TVA aferentă a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului prin încadrarea situației de fapt în regula generală, respectiv raportată la prevederile art.21 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, iar în perioada în care se aplica deducerea de 50% și pentru vehiculele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat acest procent.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei aferente unor cheltuieli cu combustibil și cu ratele de leasing pentru autoturisme.**

III.1.2. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu diverse materiale de construcții, bunuri și servicii executate de terți în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care

organele de inspecție fiscală au constatat că materiale, bunurile și lucrările efectuate reprezintă în totalitate modernizări care majorează valoarea imobilelor în curs de execuție fără a analiza dacă în aceste cheltuieli sunt și lucrări de reparații la mijloace fixe existente sau investiții de la mijloace fixe existente care majorează valoarea de intrare a activului și se recuperează pe calea amortizării, precum și cheltuieli cu investiții în alte mijloace fixe de natura instalațiilor tehnice, care se recuperează de asemenea pe calea amortizării, ignorând dispozițiile OMFP nr.3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014.

În fapt, X SRL a înregistrat și dedus la calculul profitului impozabil **cheltuieli în sumă de ... lei**, cheltuieli înregistrate în conturile 6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile, 603 - Cheltuieli cu obiectele de inventar, 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, diverse cheltuieli cu diverse materiale de construcții (tablă, ciment, sort, piatră, plăci, plinte, parchet, gresie, faianță, scară interioară, tâmplărie PVC, respectiv aferent cheltuielilor cu diverse servicii executate de terți (lucrări de construcții, placat pavele, confecționarea unei scări), precum și alte obiecte de inventar/mijloace fixe (aparate sudură).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli cu reparații, nefiind deductibile la calculul profitului impozabil la momentul înregistrării facturilor, sunt aferente investițiilor evidențiate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție, respectiv sunt aferente unor cheltuieli cu achiziția unor mijloace fixe, societatea nu a respectat prevederile art.19 alin.(1) și art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste **cheltuieli în sumă totală de ... lei** nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei** [... lei (...+...+...) pe anul 2011 + ... lei (...+...) pe anul 2012 + ... lei (...+...) pe anul 2014 + ... lei (...+...) pe anul 2015 + ... lei pe anul 2016].

În susținerea contestației, petenta arată că:

- cheltuielile cu achiziția de materialele de construcții sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, direct, având în vedere că bunul imobil deținut în proprietate, situat în localitatea ..., este folosit în scopul realizării de venituri, conform art.21 alin.1 din Codul fiscal;
- cheltuielile făcute de societate pentru confecționarea unei scări pentru imobilul din ..., respectiv pentru cumpărarea de ciment (factura 241) și refacerea unei căi de acces la imobilul din ... nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile;
- cheltuielile cu achiziția de materiale de construcții nu au determinat creșterea valorii imobilului din ... (tâmplărie PVC, aparate sudură) fiind efectuate în scopul asigurării folosinței continue a imobilului și nu în scopul unei modernizări în înțelesul legii;

- toate cheltuielile în discuție, făcute de societate cu achiziția de materiale de construcții nu sunt aferente achiziționării, producerii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile;

- societatea le-a înregistrat în mod corect în contabilitate în conturile:

603 - Cheltuieli cu obiectele de inventar;

628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți;

6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile,

conform cu natura lor juridică și cu scopul utilizării acestora.

Petenta solicită a se avea în vedere că potrivit reglementărilor contabile aplicabile stabilite de pct. 107 alin. (1) și (2) din Ordinul nr. 3055/2009 reglementări contabile conforme cu directivele europene, se consideră o modernizare dacă cheltuielile și plățile efectuate ulterior cu un activ îndeplinesc simultan 2 condiții:

a) o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali, superiori celor existenți - nu este cazul;

b) se estimează obținerea de beneficii economice în perioada viitoare superioare celor estimate inițial - nu este cazul;

Prin urmare, întrucât cheltuielile efectuate de societate nu au îndeplinit cele două condiții menționate mai sus, petenta susține că s-au înregistrat corect în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli. Costul de achiziție a materialelor de construcție necesare reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuia recunoscut de către organul fiscal ca o cheltuială deductibilă în perioada în care este efectuată. Nu trebuia înregistrată în contul 231 imobilizări corporale în curs de execuție, cum în mod eronat a stabilit organul fiscal prin actele administrativ fiscale contestate.

O altă dovadă a faptului că aceste cheltuieli au fost înregistrate în mod corect de societate (nefiind necesară înregistrarea lor în contul 231-imobilizări corporale în curs de execuție (cum în mod eronat a stabilit organul fiscal) rezulta și din faptul că nu a fost necesară obținerea unei autorizații de construcție, nu a fost necesară o recepție a lucrărilor, nu a fost necesară înregistrarea la direcția de impozite și taxe locale a unei noi valori a mijlocului fix, în termen de 30 de zile în vederea recalculării impozitului pe clădiri datorat, conform art.254 alin. 4 din Codul fiscal și pct. 67 lit. b din Normele metodologice la Codul fiscal.

Petenta invocă practica instanțelor de judecată, respectiv Sentința Tribunalului Vâlcea nr. 593/2015, definitivă prin Decizia Curții de Apel Pitești nr. 171/R -CONT/28.01.2016, prin care s-a statuat că aceste cheltuieli, având ca obiect tencuieli, șape, piese din instalațiile sanitare, electrică și de încălzire, țevă canalizare, zugrăveli, placaje gresie și faianță, reparat acoperiș, gard și terasă, drum acces, și altele asemenea au fost calificate drept lucrări de reparații, deoarece elementele respective erau ieșite din uz ca urmare a exploatării normale sau a acțiunii agenților de mediu.

De asemenea, petenta susține că organul fiscal a ignorat faptul că, în conformitate cu Normativul GE 031 - 97 aprobat de MLPAT prin Ordinul 116/N/1997, lucrările de întreținere ale unei clădiri sunt cele care presupun refacerea periodică a unor elemente de suprafață cu durată scurtă de existență și înlocuirea unor piese cu uzură rapidă din instalații și echipamente; lucrările de reparații sunt definite ca fiind cele de refacere sau înlocuire a unor elemente, detalii sau părți de construcții și instalații ieșite din uz, ca urmare a exploatării normale sau acțiunii agenților de mediu (punctele 1.2.16 și 1.2.17).

În drept, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“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.”, precum și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la data de 01.01.2016), se prevede:

“Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în speță sunt incidente prevederile **art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. [...]

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”,

precum și prevederile **art.28 alin.(1)-(3), (12), (23) și (25) din Legea nr. 227/2015** (în vigoare de la data de 01.01.2016), cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

“ART. 28 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea 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 egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

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

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

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri; (...)

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5);

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;

d) pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se calculează pe baza valorii rămase majorate cu investițiile efectuate, a metodei de amortizare utilizată pentru mijlocul fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare rămasă. În cazul în care investițiile se efectuează la mijloace fixe amortizabile pentru care durata normală de utilizare este expirată, amortizarea fiscală se determină pe baza metodei de amortizare corespunzătoare mijlocului fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare stabilită de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent;

e) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani; (...)

(23) *Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. (...)*

(25) *Prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul rezultatului fiscal, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) și ale art. 8 din aceeași lege.*

Conform **art. 3 alin.(2) lit.a) și ale art.8 din Legea nr.15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

„ART.3 (2) Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație; (...)

ART. 8 Duratele normale de funcționare, precum și clasificarea mijloacelor fixe se aprobă prin hotărâre a Guvernului. La determinarea lor se va ține seama de parametrii tehnico-economici stabiliți de proiectanți și de producători prin cărțile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum și de efectele uzurii morale.

Aceste durate vor fi revizuite periodic, dar nu mai târziu de 5 ani.”, coroborate cu **pct.7 din H.G. nr.909/1997** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, care prevede:

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

b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcțiune, cu ocazia recepției finale, amortizarea se va determina în funcție de valoarea finală, iar valoarea neamortizată până la acea dată se va recupera pe durata normală de utilizare rămasă; [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;*
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.*

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

În ceea ce privește stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe în perioada verificată, în speță trebuie avute în vedere prevederile **H.G. nr. 105/2007** privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în vigoare începând din 12 februarie 2007, arată:

„ART.1 (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.

(2) Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.500 lei și 1.800 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici, se va recupera integral la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri sau se poate opta pentru recuperarea acestei valori, pe durata normală de funcționare rămasă, potrivit prevederilor legale în vigoare.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător și instituțiilor publice și persoanelor juridice fără scop patrimonial.”

H.G. nr. 105/2007 fiind abrogată de **H.G. nr. 276/2013** privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, care arată:

„ART.1 (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 2.500 lei.

(2) Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.800 lei și 2.500 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se va recupera pe durata normală de funcționare rămasă.

ART. 2 Prezenta hotărâre intră în vigoare la data de 1 iulie 2013.”

De asemenea, la **pct.106 alin.(1) și pct.107 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli. [...]

107. (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv.

Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.”

iar la **pct.227 alin.(1) (2) din OMFP nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se arată:

“227. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămasă a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

(2) Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării, calculată potrivit legii care reprezintă cheltuiala de exploatare, pe durata normală de utilizare rămasă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în cursul anilor 2011, 2012, 2014, 2015 și 2016, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe conturi de cheltuială suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor materiale, bunuri sau prestări de servicii, cum ar fi:

- cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții de la M... SRL, A... SRL, E... G.. SRL, D... SA și E... SRL, înregistrate în contul de cheltuieli 6028-Cheltuieli privind alte materiale consumabile;

- cheltuieli cu achiziții de diverse materiale de construcții de la O... SRL, I... SRL și AR... SRL, cheltuieli cu achiziții de tâmplărie PVC, aparate sudură și materiale de construcții (gresie, faianță), înregistrate în contul de cheltuieli 603-Cheltuieli cu obiectele de inventar;

- cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții (sort, ciment, piatră) de la A... SRL, înregistrate în contul de cheltuieli 6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile;

- cheltuieli de achiziții scară interioară și placat pavele, cheltuieli cu lucrări de construcții efectuate de A... SRL, cheltuieli cu confecționarea unei scări pentru imobilul din ..., cheltuieli cu refacerea unei căi de acces la imobilul din ..., înregistrate în contul de cheltuieli 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți,

care în opinia petentei reprezintă, în principiu, reparări/înlocuiri ale unor mijloace fixe deja existente sau amenajări efectuate pentru desfășurarea activității cu caracter de permanență și a inclus respectivele cheltuieli în cheltuieli de exploatare, considerându-le deductibile la calculul impozitului pe profit, în perioada în care le-a înregistrat.

Având în vedere cele de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie să fie efectuat în scopul realizării de venituri.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea de bunuri și servicii în perioada 2011-2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli cu reparații, nefiind deductibile la calculul profitului impozabil la momentul înregistrării facturilor și sunt aferente în totalitate investițiilor evidențiate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că aparatele de sudură, a căror valoare contabilă este mai mare decât valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe prevăzută de HG nr. 105/2007, reprezintă mijloace fixe al căror cost se recuperează prin amortizare.

Ca urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu modernizările ce trebuiau să majoreze valoarea imobilelor în curs de execuție și care trebuiau evidențiate în contul 231 Imobilizări corporale în curs de execuție până la data recepțiilor finale, urmând a fi recuperate pe calea amortizării, fără să efectueze o analiză a acestora pe bază de toate documentele necesare în vederea stabilirii dacă petenta a efectuat numai cheltuieli de natura unor investiții la Imobilizări corporale în curs de execuție sau dacă au fost efectuate și cheltuieli de natura unor investiții sau cheltuieli de natura unor lucrări de reparații la imobilele mijloace fixe existente, respectiv aferente unor mijloace fixe înregistrate în contul 212 – Construcții sau în contul 211 – Terenuri și amenajări de terenuri (sau terenuri de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică).

Astfel din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă au fost efectuate atât cheltuieli de natura unor investiții la imobilizări corporale în curs de execuție, cât și cheltuieli și lucrări de investiții la imobilele existente ce au ca efect creșterea gradului de confort și ambient, prin înlocuirea elementelor vechi cu altele noi, de calitate superioară, care au condus la

un grad sporit de confort al activului sau lucrări de reparații la imobilele existente, lucrări care au avut ca efect aducerea la parametri tehnici inițiali și nu la îmbunătățirea acestora și mărirea gradului de confort și ambient.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului, exprimat într-o speță asemănătoare:

“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale:

[...] exemplificăm că, în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intră lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

În concluzie, se reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor în sumă de ... lei cu materialele, echipamente și prestările de servicii efectuate de petentă la imobilele și terenurile deținute (sau terenuri de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică) sau la imobilele în curs de execuție și încadrarea acestora în categoria reparațiilor și/sau a modernizărilor, iar pe cale de consecință înregistrarea acestora în:

- cheltuieli curente cu lucrări de reparații la imobile deținute și terenuri, și care reprezintă cheltuielă de exploatare deductibile la calculul impozitului pe profit, în perioada în care le-a înregistrat;
- investiții în alte mijloace fixe de natura instalațiilor tehnice (aparate sudură tip inverter cu generator a căror valoare contabilă este mai mare decât valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe prevăzută de HG nr. 105/2007) și se recuperează pe calea amortizării, calculată potrivit legii, amortizare care reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit;
- investiții la imobilele existente și care majorează valoarea de intrarea a acestora și se recuperează pe calea amortizării, calculată potrivit legii, amortizare care reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit, pe durata normală de utilizare rămasă;
- investiții la imobilizări în curs până la recepția parțială sau finală a lucrărilor, moment în care vor recupera pe calea amortizării, calculată

potrivit legii, amortizare care va reprezenta cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit pe durata normală de utilizare.

Astfel în condițiile în care organele de inspecție fiscal în fundamentarea stării de fapt fiscale nu au ținut cont de existența prevederilor **OMFP nr. 3055 / 2009** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și a prevederilor **OMFP nr. 1802 / 2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, rezultă că starea de fapt constatată de acestea nu a avut la bază o fundamentare completă în baza tuturor prevederilor legale, motiv pentru care argumentele inspecției fiscale bazate doar pe conținutul facturilor nu sunt de natură a clarifica aspectele stării de fapt în legătură cu acest capăt de cerere.

Față de cele prezentate, se reține ca necesară reanalizarea pe toată perioada verificată a cuantumului cheltuielilor în sumă de ... lei, respectiv dacă cheltuielile cu materialele, bunurile și serviciile achiziționate sunt aferente imobilelor la care s-au efectuat cheltuieli cu reparațiile și/sau modernizări, respectiv aferente imobilelor în curs de execuție.

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

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

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

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de **... lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu diverse materiale de construcții, bunuri și diverse servicii executate de terți în sumă de ... lei.**

III.1.3 Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unor cheltuieli cu deplasările în străinătate, servicii restaurant și ski, în sumă totală de ... lei, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, în condițiile în care petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, X SRL a înregistrat în contul 625 - Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări, diverse cheltuieli cu deplasări externe, servicii restaurant și ski, în sumă de **... lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste **cheltuieli în sumă totală de ... lei** nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei** (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2015).

Petenta arată că organul fiscal a stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile având ca obiect cheltuielile cu deplasările externe în interes de serviciu din ... și ... (cazare și transport), fără a motiva măsura luată, cu ignorarea scopului și obiectului de activitate al societății, cu ignorarea documentelor justificative puse la dispoziție de către reprezentanții societății, din care rezultă în mod expres că deplasările externe au fost făcute în scopul obținerii de venituri. Petenta susține că deși a prezentat organelor fiscale invitații de la partenerii străini, acestea au fost ignorate, nu au ținut cont de faptul că societatea a efectuat cele 3 deplasări externe în interesul societății, pentru a purta negocieri cu partenerii, colaboratorii, furnizorii societății X SRL, pentru a crește cifra de afaceri a societății, pentru a încheia noi contracte de vânzare-cumpărare, pentru a dezvolta parteneriatele existente, având ca și scop realizarea de venituri impozabile.

În drept, potrivit **art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“(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”.

La **art.21 alin.(1)** din același act normativ, se prevede:

“(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.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În susținerea contestației, petenta a prezentat ordine de deplasare, însă din analiza lor de către organele de inspecție fiscală au reieșit următoarele aspecte:

- **Ordinul de deplasare (delegație) - fără nr./fără dată**, atașat de petentă pentru justificarea deplasării administratorului societății la acea dată, dl Filip Ronald în ... la soc. AFA TS GmbH în perioada 29.01.2011 - 05.02.2011, nu prezintă o serie de elemente care să justifice necesitatea acestei deplasări în *"interes de serviciu"*, așa cum este menționat pe ordinul de deplasare.

În fapt, acest document nu prezintă numărul de ordine și data de înregistrare, nu are menționate la rubrica corespunzătoare documentele justificative care au stat la baza efectuării acestei deplasări și a decontării acestor cheltuieli și nu are înscrisă suma cheltuielilor efectuate la rubrica corespunzătoare *"total cheltuieli"*.

Mai mult decât atât, pe ștampila aplicată la rubrica *"ștampilă și semnătură"*, figurează denumirea unei societăți AFA TS GmbH care, în baza de date a organului fiscal, are codul de TVA DE 812927468 - cod atribuit de statul membru Germania și nicidecum ..., așa cum este menționat pe ordinul de deplasare.

În plus, petenta nu a prezentat alte documente care să justifice necesitatea deplasării administratorului societății în interes de serviciu, în afara facturii în limba germană, prin care sunt facturate servicii de cazare, restaurant și ski;

- **Ordinul de deplasare nr. .../...2011, Ordinul de deplasare fără nr. și dată, Ordinul de deplasare nr. .../...2012 și Ordinul de deplasare nr. .../...2015** emise pe numele administratorului și asociatului societății (dl. F... L...) și care nu au fost prezentate în timpul inspecției, se poate observa că acestea nu au menționate la rubrica corespunzătoare documentele

justificative care au stat la baza efectuării acestor deplasări și a decontării acestor cheltuieli.

De asemenea, aceste ordine de deplasare nu au înscrisă suma reprezentând totalul cheltuielilor efectuate la rubrica corespunzătoare "total cheltuieli", astfel încât petenta să poată justifica faptul că aceste deplasări au fost efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv pentru obținerea de venituri impozabile.

În plus, petenta nu a prezentat alte documente în timpul inspecției, și nici la contestație (în afara facturilor), care să justifice necesitatea deplasării administratorului și asociatului societății în interes de serviciu.

Prin urmare, se reține că simpla procurare a serviciilor facturate nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii, contestatoarea fiind obligată, în scopul exercitării posibilității de a diminua baza impozabilă cu contravaloarea acestora, să dețină documentele justificative din care să reiasă că serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile.

Efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput posibilitatea înregistrării unor cheltuieli ca deductibile, nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale impozabile în scopul realizării de venituri impozabile.

Însă toate aceste cheltuieli cu deplasările externe nu se încadrează în **regula generală** prevăzută la **art.21 alin.(1) din Codul fiscal** privind considerarea ca deductibile fiscal doar a acelor cheltuieli care sunt efectuate **în scopul realizării de venituri impozabile**, întrucât petenta nu a făcut dovada că deplasările externe din perioada 2011 - 2015 au fost efectuate pentru a purta negocieri cu partenerii, colaboratorii, furnizorii societății X SRL, pentru a crește cifra de afaceri a societății, pentru a încheia contracte, pentru a dezvolta parteneriatele existente, în condițiile în care petenta nu deține niciun document din care să reiasă încheierea unor contracte comerciale cu parteneri de afaceri externi și implicit la obținerea de venituri impozabile din aceste contracte, eventuale documente din care să reiasă participarea la alte misiuni de afacerii, prezentarea de eventuale oferte de afaceri, editarea de materiale informative aferente, studii de marketing și de piață, promovarea pe piețele existente sau noi, etc..

Astfel, toate documentele anexate contestației nu au relevanță în cauza analizată, întrucât ele dovedesc doar faptul ca reprezentanții societății au efectuat deplasări externe, dar nu dovedesc că aceste deplasări au fost efectuate în scopul afacerii, al realizării de venituri, nu a fost demonstrată necesitatea deplasărilor pentru activitatea economică desfășurată de societate, respectiv fabricarea motoarelor, generatoarelor și transformatoarele electrice.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat

documente justificative, care să infirme constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal a fost respinsă la deducere suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu deplasările externe și în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei** (... lei pe anul 2011 + ... lei pe anul 2012 + ... lei pe anul 2015).

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

III.1.4. Referitor la capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu activele cedate pentru un autoturism ..., D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielii, în condițiile în care organele de inspecție au constatat că autoturismul ... pentru care au fost efectuate aceste cheltuieli nu a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, iar petenta nu a prezentat niciun document care să demonstreze legalitatea pretențiilor sale și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea a achiziționat în anul 2010 (anterior perioadei supuse verificării) un autoturism ... în valoare de ... lei (fără TVA), pe care îl vinde ulterior în anul 2011 unei persoane fizice cu suma de ... lei conform facturii nr. .../...2011 având bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Autoturismul ... nu a fost destinat în scopul obținerii de venituri impozabile, precizând că până la data vânzării acestui autoturism societatea a înregistrat amortizare în sumă de ... lei, rezultând o diferență din vânzarea autoturismului ... în sumă de ... lei pe care societatea a înregistrat-o în contul 6583 - Cheltuieli privind activele cedate.

Astfel, având în vedere prevederile art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, alin.(1): *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli în sumă de ... lei aferente acestei tranzacții ca fiind nedeductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2011, în sumă de ... lei** (... lei chelt. neded. x 16 %).

Petenta, la **motivul de nelegalitate nr. 7 din contestație**, aduce la cunoștință faptul că organul fiscal a luat această măsură a considerării cheltuielii în sumă de ... lei ca fiind nedeductibilă, bazându-se generic pe dispozițiile art.11 din Codul fiscal, fără a motiva în mod expres de ce au dispus reîncadrarea tranzacției, cu încălcarea legislației în vigoare care statuează că este obligatoriu să fie motivate actele administrativ fiscale.

În primul rând, organul fiscal reține că societatea a achiziționat în anul 2010 un autoturism ... în sumă de ... lei, care nu a fost destinat în scopul obținerii de venituri impozabile, în mod nelegal, ignorând faptul că anul 2010 nu face obiectul inspecției fiscale, că a existat o verificare pentru anul 2010 care a considerat tranzacția de achiziția a autoturismului din 2010 ca fiind valabilă, legală, făcută în scopul obținerii de venituri impozabile, având un scop economic. Pe cale de concluzie, nu se poate pune în discuție dacă acest autoturism a fost folosit în scopul obținerii de venituri sau nu a fost folosit în acest sens.

În al doilea rând, autoturismul ... a fost vândut în anul 2011 unei persoane fizice (a se vedea anexa nr.11 la contestație) la prețul de ... lei, datorită faptului că a suferit o daună majoră, fapt ce a făcut imposibilă folosirea în continuare a acestui autoturism de către societate, în interesul societății, pentru scopul pentru care a fost achiziționat, așa cum petenta a arătat organului fiscal prin prezentarea unui raport de evaluare a bunului la data vânzării și prin prezentarea de fotografii cu starea acestuia la momentul vânzării.

În drept, potrivit **art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“(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”.

La **art.21 alin.(1)** din același act normativ, se prevede:

“(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.”

Conform **pct.22 din HG nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor **art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție

care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

Pentru a defini mai clar ce înseamnă o tranzacție care nu are un scop economic, **pct. 4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare** a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplica regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Cu privire la motivația petentei, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- în primul rând referitor la faptul că organele de inspecție fiscală ar fi avut în obiectiv și verificarea anului 2010 (perioada în care a fost achiziționat autoturismul ...), trebuie precizat că organele de inspecție fiscală nu au făcut o verificare asupra acestei perioade, însă era normal să fie menționată data de achiziție a autoturismului de lux ... și prețul (care se pot vedea și din fisa contului 213.3 Mijloace de transport - ...), precum și prețul de vânzare aplicat ulterior, elemente fără de care organele de inspecție fiscală nu ar fi putut expune foarte clar în raportul întocmit cu ocazia verificării starea de fapt fiscală în legătură cu această speță;

- în al doilea rând, având în vedere că acest autoturism a fost achiziționat în luna octombrie din anul 2010 și vândut ulterior în luna decembrie a anului 2011, este evident că cea mai mare perioadă de utilizare a fost în anul 2011, relevantă în speță fiind perioada supusă inspecției fiscale. În consecință, susținerea contestatoarei că organele de inspecție fiscală au considerat că acest autoturism nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri având în vedere o perioadă fiscală supusă deja verificării, este eronată, în condițiile în care petenta nu a prezentat pentru perioada verificată (anul 2011) documentele prevăzute de legislația respectiv foaia de parcurs pentru autoturismul ... cu elementele minimale, respectiv cel puțin informații referitoare la scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, etc., pentru a justifica utilizarea autoturismului în scopul obținerii de venituri;

- referitor la susținerea petentei că acest autoturism a fost livrat în anul următor achiziției la un preț cu mult mai mic decât prețul de achiziție, motivând că acest autoturism a suferit o daună majoră, afirmând că ar fi prezentat organelor de inspecție raportul de evaluare a bunului respectiv, precum și fotografiile cu starea acestuia la momentul vânzării, trebuie precizat în mod expres că acestea nu au fost prezentate în momentul desfășurării inspecției fiscale;

- mai mult decât atât, pe factura de livrare a acestui autoturism către persoana fizică nu se face nicio mențiune asupra faptului că autoturismul ar fi suferit daune și că este avariat, nefiind anexate documente justificative în acest sens care să certifice faptul că autoturismul a suferit o daună majoră, respectiv fie constatarea de la poliție, fie constatarea amiabilă cu privire la cauzele care au generat avarierea autoturismului, al proces verbal de la societatea de asigurări privind dauna respectivă.

De asemenea învederăm petentei că avea posibilitatea legală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au precizat că raportul de evaluare a bunului respectiv, precum și fotografiile cu starea acestuia la momentul vânzării, nu au fost prezentate în momentul desfășurării inspecției, să prezinte în motivarea contestației, conform art. 276 (4) Noul Cod de procedură fiscală, aceste documente invocate în susținere, cu atât mai mult cu cât și urmare a susținerii orale a contestației, prin Minuta ședinței din data de 04.10.2017, s-a consemnat faptul că:

“(...) dna. avocat arătând că în situația în care petenta îi va transmite raportul de evaluare care confirmă această stare de fapt, urmează al depune în motivarea contestației”.

Astfel, se reține că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

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

“Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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

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

incidente speței fiind și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal

emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea dreptului de deducere, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducere.

Mai mult, petenta nu a prezentat niciun document pentru a se putea determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la utilizarea exclusivă a autoturismului în cauză în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu documente justificative întocmite în condițiile legii.

Având în vedere cele expuse anterior, este justificată încadrarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielii de ... lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată în urma vânzării acestui autoturism, ca și cheltuială nedeductibilă și în consecință, stabilirea unei diferențe de **o diferență de impozit pe profit pe anul 2011, în sumă de ... lei** (... lei chelt. neded. x 16 %), motiv pentru care se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru capătul de cerere referitor la **impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

III.1.5. Referitor la capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei reprezentând:

- **... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe trim. II, III și IV 2013 aferent cheltuielilor de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (imobilului situat în localitatea ..., jud. Ilfov) aferente altor perioade fiscale;**

- **... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe 2013 aferent înregistrării în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 a descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite cu suma de ... lei;**

D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au calculat în mod legal aceste sume, în condițiile petenta nu a prezentat niciun document care să demonstreze

legalitatea pretențiilor sale și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- societatea înregistrează în evidența contabilă în trim. II, III și IV din anul 2013, potrivit fisei contului 6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în localitatea aferente altor perioade fiscale și care trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei nu sunt deductibile fiscal și au calculat **o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei;**

- societatea înregistrează în evidența contabilă în trim. I din anul 2013 NC nr. .../...2013, cu articolul contabil 711 = 345 : ... lei, reprezentând descărcarea de gestiune a contului 345 - Produse finite, înregistrare care ar fi trebuit efectuată în luna decembrie a anului 2012. Astfel, societatea a influențat rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013 prin NC din data de 31.01.2013 cu înregistrarea 121 =711 : ... lei, rezultând astfel pierdere. Societatea ar fi trebuit să înregistreze închiderea contului 711 - Variația stocurilor pe baza rezultatului reportat, prin contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, fără a influența rezultatul exercițiului din anul 2013. În consecință, nefiind respectate astfel prevederile referitoare la calculul profitului impozabil reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului I al anului 2013 în sumă de ... lei (... x 16 %).**

În susținerea contestației, la **motivul de nelegalitate nr. 13 din contestație**, petenta susține că societate nu avea obligația să înregistreze cheltuiala cu amortizarea imobilului situat în localitatea în contul 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, așa cum eronat a constatat organul fiscal, întrucât în acest cont se înregistrează doar erorile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, așa cum este reglementat de pct. 63 alin.5 din Ordinul nr. 3055/2009. Prin politica contabilă proprie a societății, s-a stabilit că erorile nesemnificative se înregistrează în contul de profit și pierdere. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal că aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei nu sunt deductibile fiscal și au calculat o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei sens în care petenta solicită să se anuleze actele administrative.

De asemenea, la **motivul de nelegalitate nr. 14 din contestație**, petenta susține că organul fiscal în mod eronat a luat această măsură, cu ignorarea faptului că a adus societății un prejudiciu, întrucât a considerat că:

- această cheltuială de ... lei este nedeductibilă, întrucât e înregistrată în anul 2013;

- societatea trebuia să își înregistreze cheltuiala de ... lei în anul 2012, însă organul fiscal omite să considere această cheltuială în sumă de ... lei ca fiind deductibilă pentru ultimul trimestru aferent anului 2012, în cazul în care a considerat-o nedeductibilă pentru anul 2013. Prin această măsură, baza impozabilă aferentă anului 2012 a rămas neschimbată (în loc să fie diminuată cu această cheltuială de ... lei), deși baza impozabilă aferentă anului 2013 a crescut cu suma de ... lei, ce a fost considerată nedeductibilă.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile **art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„**ART. 19**

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

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus 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.

Prevederile **pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă

suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**.

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.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.”

Analizând dispozițiile legale mai sus citate, din niciun act normativ nu rezultă faptul că înregistrarea contabilă operează fără vreun document justificativ, cu atât mai mult cu în condițiile în care **Legea contabilității nr.82/1991** este în vigoare încă din anul 1991 și care la **art. 6 alin.(1) (2)** prevede:

„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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Mai mult, prin **pct.42, 43, 44 și 63 din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, legiuitorul prevede expres:

“ 42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.(...)

43. - Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.

44. - (1) Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

(2) Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.

(3) În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.

(4) Corectarea pe seama rezultatului reportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcarea a principiului intangibilității.”

“ 63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.

Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în

situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

Din normele legale mai sus citate rezultă că argumentele contestatoarei sunt nefondate, aceste cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor aferente exercițiilor financiare anterioare trebuiau înregistrate în contabilitate așa cum prevede Ordinul 3055/2009 la secțiunea *Funcționarea conturilor*, respectiv contul 117, și respectiv analitic 117.4 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P) - din Planul de conturi:

“117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29*9) (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (A/P)”(...)

“Contul 117 "Rezultatul reportat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiv a pierderii neacoperite și a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile.

Contul 117 "Rezultatul reportat" este un cont bifuncțional.

În creditul acestui cont se înregistrează: (...)

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor).

În debitul acestui cont se înregistrează: (...)

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor).”

Din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că valoarea acestor sume reprezentând cheltuieli cu amortizarea preluate eronat **sunt semnificative din moment ce au influențat rezultatul fiscal al perioadei în care au fost înregistrate**, respectiv diminuează profitul impozabil al societății pentru perioada în care

au fost înregistrate și implicit impozitul pe profit aferent, astfel că susținerea petentei că în acest cont se înregistrează doar erorile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, întrucât prin politica contabilă proprie a societății, s-a stabilit că erorile nesemnificative se înregistrează în contul de profit și pierdere, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal că aceste cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în localitatea ... înregistrate în evidența contabilă în trim. II, III și IV din anul 2013, și care sunt aferente altor perioade fiscale, trebuiau preluate pe baza rezultatului reportat respectiv prin înregistrarea în contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei fiind nedeductibile fiscal la perioada în care au fost înregistrate, și în consecință în mod corect au calculat o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

De asemenea, societatea ar fi trebuit să înregistreze închiderea contului 711 - Variația stocurilor pe baza rezultatului reportat, prin contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, fără a influența rezultatul exercițiului din anul 2013.

Astfel, societatea a influențat rezultatul exercițiului aferent trimestrului I al anului 2013 prin NC din data de 31.01.2013 cu înregistrarea 121 =711 : ... lei, rezultând astfel pierdere, nefiind vorba de o eroare nesemnificativă.

Ca un argument în plus la cele relatate anterior, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în perioada verificată petenta a mai prezentat o situație similară în anul 2015 când, potrivit fișei contului 711 - Variația stocurilor, aceasta a înregistrat de această dată corect în contul 117.2014 descărcarea producției aferente lunii decembrie 2014, neinfluențând rezultatul exercițiului 2015.

Astfel, având în vedere că ulterior contestatoarea a procedat la înregistrarea corectă în contabilitate a contului 711 - Variația stocurilor aferent altei perioade, prin înregistrarea sumelor aferente în contul 117.4 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, petenta se contrazice în afirmațiile făcute.

În plus, organele de inspecție fiscală au avut în vedere că aceste cheltuieli fiind aferente unor exerciții financiare anterioare, au ținut cont și de prevederile referitoare la calculul profitului impozabil, reglementate prin art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează clar că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Având în vedere cele prezentate, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând **impozit pe profit**.

III.1.6. Referitor la capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei reprezentând:

- **... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2013 aferent înregistrării în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013 a sumei de ... lei la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile;**

- **... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2014 aferent înregistrării eronate în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014, la rândul 29 - cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei,**

D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au calculat în mod legal aceste sume, în condițiile în care petenta nu a prezentat niciun document care să demonstreze legalitatea pretențiilor sale și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- societatea înregistrează în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferentă anului 2013, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-...-.../...2015, suma de **... lei** la rubrica de la rândul 21 - Alte venituri neimpozabile, fără a putea justifica cu documente această înregistrare, astfel încât aceste venituri nu pot fi luate în considerare ca și venituri neimpozabile de către organele de inspecție fiscală, ele fiind supuse impozitării în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, a fost stabilită **o diferență de impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2013 în sumă de ... lei** (... lei venituri impozabile x 16 %);

- societatea înregistrează eronat în Declarația (101) privind impozitul pe profit aferent anului 2014, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-.../...2015, la rândul 29 - Cheltuieli cu amortizarea contabilă, suma de ... lei, valoarea corectă fiind în sumă de ... lei, rezultând astfel în loc de pierderea în sumă de ... calculată de societate, profit în sumă de ... lei. În consecință, petenta a aplicat necorespunzător prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea calculată de societate în sumă de ... lei și au stabilit **o diferență de impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2014 în sumă de ... lei** (... lei profit impozabil x 16 %).

În susținerea contestației, la **motivul de nelegalitate nr. 15 din contestație,** petenta susține că organul fiscal în mod eronat a observat doar declarația inițială ignorând declarația rectificativă în care suma a fost modificată. Astfel, Declarația fiscală 101 la 2013 (Anexa nr.15 la contestație) în care din eroare a fost introdusă suma de ... lei ca venituri

neimpozabile, a fost suma rectificată cu Declarația 101 rectificativă la 2013 (Anexa nr.18 la contestație). Dacă organul fiscal ar fi observat că a existat o altă declarație rectificativă nu ar mai fi considerat că suma de ... lei este nedeductibilă.

De asemenea la **motivul de nelegalitate nr. 19 din contestație**, petenta susține că prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au diminuat nelegal pierderea calculată de societate în sumă de ... lei și au stabilit o diferență de impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2014 în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile **art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„**ART. 19**

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

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus 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.

Prevederile **pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.”

Analizând dispozițiile legale mai sus citate, din niciun act normativ nu rezultă faptul că înregistrarea contabilă operează fără vreun document justificativ, cu atât mai mult cu în condițiile în care **Legea contabilității**

nr.82/1991 este în vigoare încă din anul 1991 și care la **art. 6 alin.(1) (2)** prevede:

„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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

De asemenea la **pct.2 și 14 din OMF nr.3512/2008**, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

„14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.”

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar 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, iar înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În ceea ce privește afirmația petentei că organele de inspecție fiscală au luat în considerare Declarația inițială privind impozitul pe profit aferentă anului 2013 și nu și cea rectificativă în care suma a fost modificată, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât se poate vedea clar în cuprinsul constatărilor din raportul de inspecție fiscală ca organele de inspecție fiscală au menționat numărul de înregistrare al declarației la care s-a făcut referire, și anume INTERNT-...-.../...2015, aceasta fiind chiar Declarația rectificativă în care, contestatoarea susține că suma a fost modificată.

După cum se poate observa din declarația depusă chiar de contestatoare ca anexă la dosarul contestației, suma de ... lei se regăsește la rubrica de la rd. 21 - Alte venituri neimpozabile, **fără ca societatea să poată proba cu documente această înregistrare.**

Având în vedere această stare de fapt, organele de inspecție fiscală în mod legal, au considerat că aceste venituri sunt supuse impozitarii în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în consecință a fost stabilită o diferență de **impozit pe profit aferent trimestrului IV din anul 2013 în sumă de ... lei.**

În ceea ce privește afirmația petentei de la motivul de nelegalitate nr.19 din contestație, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERN-.../...2015, societatea a înregistrat la rubrica 14 - *Amortizare fiscală*, suma de ... lei, iar la rubrica 29 - *Cheltuieli cu amortizarea contabilă* doar suma de ... lei, sumă înregistrată eronat întrucât la rubrica 29 - *Cheltuieli cu amortizarea contabilă*, trebuia preluată suma din contul 681.1 - Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor din Balanta de verificare la 31.12.2012, cheltuieli în valoare de ... lei.

- această sumă de ... lei fiind înregistrată eronat, în loc de ... lei, cu diferența de ... lei a fost influențat totalul cheltuielilor nedeductibile de la rd. 35 din Declarația 101 și implicit valoarea profitului impozabil aferent anului 2014. Această situație rezultă din Declarația 101 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERN-.../...2015.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect au diminuat pierderea calculată de societate în sumă de ... lei, stabilind un profit impozabil în sumă de ... lei (... - ...), calculând o **diferență de impozit pe profit aferentă trim. IV din anul 2014 în sumă de ... lei** (... lei profit impozabil x 16 %).

Astfel, se reține că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

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

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale

invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii, care are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege.

Mai mult, petenta nu a prezentat niciun document pentru a se putea determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la modul de declarare și rectificare a declarațiilor, afirmații susținute de documentele din evidență contabilă.

Pe cale de consecință susținerea petentei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu documente justificative întocmite în condițiile legii.

Având în vedere cele prezentate, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând **impozit pe profit**.

În consecință, luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, având în vedere cele arătate la pct.III.1.A, III.1.B, III.1.1, III.1.2, III.1.3, III.1.4, III.1.5 și III.1.6 din prezenta decizie, se va:

- respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

III.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit datorate bugetului de stat, în condițiile în care organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea fracționării cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și a TVA în sumă de ... lei, pentru care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, obligațiile fiscale principale pentru care au fost calculate accesorii prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

În fapt, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. ..., prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei - dobânzi aferente TVA;
... lei - penalități de întârziere aferente TVA,
conform Anexei la Decizia nr. ... din ...2017, pentru obligațiile fiscale principale individualizate prin **Decizia de impunere nr. .../...2017**.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, doar cu privire **la suma parțială de ... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe profit suplimentar;

... lei - TVA suplimentară.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- Art.173: “(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

- Art.174: “(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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

De asemenea, în considerarea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, și având în vedere că **potrivit celor prezentate la pct. III.1. din decizie urmează a se pronunța soluția de desființare parțială a Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

și întrucât prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. ..., au fost calculate obligațiile fiscale accesorii, pentru perioada 25.02.2011 - 14.04.2017, aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar și individualizate prin Decizia de impunere **nr. .../...2017** emisă de A.J.F.P. ..., organul de soluționare a contestației având în vedere că se află în imposibilitatea fracționării cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de **... lei** și a TVA în sumă de **... lei** pentru care a fost desființată Decizia de impunere nr. .../...2017, de accesoriile aferente impozitului pe profit în cuantum de **... lei** și a TVA în cuantum de **... lei** pentru care s-a respins contestația, conform **pct.III.1.** din prezenta decizie, respectiv de accesoriile aferente debitelor principale care nu au fost contestate: impozitul pe profit în cuantum de **... lei** și TVA în cuantum de **... lei**, acestea vor fi desființate în totalitate cu precizarea că în baza principiului de drept conform căruia „*accessorium urmează principalul*”, accesoriile aferente debitelor principale care nu au fost contestate și pentru debitele principale pentru care a fost respinsă contestația, rămân ca

datorate, iar accesoriile aferente debitelor principale contestate și desființate, vor fi recalulate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor **art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căroră:

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

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

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

coroborate cu prevederile **art.279 alin.(3) (4) și (7) din Codul de procedură fiscală**, pe cale de consecință, **se va desființa Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **pentru suma de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

... lei - **impozit pe profit stabilit suplimentar;**

... lei - **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,**

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale principale, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SRL din ..., reprezentată prin Cabinetul de Avocatură “P...” împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

... lei - **impozit pe profit stabilit suplimentar;**

... lei - **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

3. Desființarea Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. ..., **pentru suma totală de ... lei reprezentând:**

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

4. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției nr..../...2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparținând AJFP

Decizie se comunică la:

- Cabinetul de Avocatură “P...”, la sediul secundar situat în ..., în calitate de reprezentant legal pentru X SRL din ...;

- A.J.F.P. ... – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.
- A.J.F.P. ... – Compartimentul evidentă plătitori persoane juridice.

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

DIRECTOR GENERAL,

...