



**DECIZIE NR. 3908/24.09.2019**

privind soluționarea contestației formulate de **societatea** ....., înregistrată  
la DGRFP ..... sub nr. TMR-DGR .....

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ..... a fost sesizat de  
AJFP ....., prin adresa înregistrată la DGRFP ..... – Serviciul soluționare  
contestații 1 sub nr. TMR-DGR ....., cu privire la contestația formulată de  
societatea ....., CUI ....., cu domiciliul fiscal în jud.....

Contestația a fost depusă la DGFP ..... în data de 08.04.2019 sub nr.  
TMG\_REG .....

Contestația este semnată de administratorul societății .....

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ....;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ..... **lei**, reprezentând:

- impozit profit = ..... lei;
- TVA = ..... lei.

Societatea ..... contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., respectiv creanțe fiscale în sumă totală de ..... **lei**, reprezentând:

- impozit profit = ..... lei;
- TVA = ..... lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... **lei**, reprezentând:

- dobânzi de întârziere impozit profit = ..... lei;
- dobânzi de întârziere TVA = ..... lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ....s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... **lei**.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., respectiv **22.02.2019**, acțiunea în procedura prealabila a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **08.04.2019**.

Față de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...., respectiv **13.03.2019**, acțiunea în procedura prealabila a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **08.04.2019**.

Față de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....., respectiv **26.03.2019**, acțiunea în procedura prealabila a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **08.04.2019**.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea .....

I. Petenta solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., precum și anularea deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

A. Referitor la aspecte de natură procedurală

A.1. Încălcarea dispozițiilor procedurale privind motivarea actului și realizarea inspecției fiscale:

a) Obligația motivării actului administrativ reprezintă o cerință de legalitate a acestuia unanim acceptată atât pe plan intern, cât și la nivel comunitar, întrucât motivarea actului administrativ constituie o garanție împotriva arbitrarului și se impune cu deosebire în cazul actelor prin care se modifică ori se suprimă drepturi sau situații juridice individuale și subiective.

În acest sens, art. 46 alin. (2) Codul de procedură fiscală statuează, fără putință de tăgadă, că:

*"(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;"*

În situația de față, motivul de drept poate fi considerat că lipsește în totalitate, iar formularea utilizată de organele fiscale și pe care o prezintă și contestă în cele ce urmează, nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art. 46 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală.

b) Deși dispozițiile Codului de procedură fiscală conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la baza principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, în cazul de față, stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază pe situația fiscală reală a petentei, ci pe suspiciuni neîntemeiate ale organelor de inspecție fiscală, pe o veritabilă "*prezumție de vinovăție*" care a fost aplicată societății prin ignorarea situației de fapt fiscale reale.

c) Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, conținută de art. 46 alin. (2) mai sus citat, se regăsește și în Recomandarea (2007) a Comitetului de Miniștri (art. 17 pct.2), respectiv în Rezoluția (77) a Comitetului de Miniștri (principiul IV), fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative;

d) În această privință, a obligativității motivării corespunzătoare a actelor administrative, s-a pronunțat și CJUE în cauza C - 367/1995, în sensul că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și, de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului.

e) Motivul de fapt și de drept poate fi considerat că lipsește în totalitate în multe situații consemnate de organele de inspecție în Raportul de inspecție fiscală și preluate în Decizia de impunere, iar o formulare, prezentată cu titlu de exemplu, de genul "*organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal suma totală de ..... lei...conform prevederilor art.25 alin.(3) lit. l) din Legea 227/2015*" nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art. 46 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală.

f) Potrivit prevederilor art. 5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale, cât și a prevederilor art. 113 din Codul de procedură fiscală care prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către organele de inspecție fiscală, în sensul în care acestea au eliminat din logica stabilirii obligațiilor de plată suplimentare realitatea existenței unor stări de fapt care au generat venituri și au ignorat contradicția dintre motivele de fapt prezentate trunchiat și temeiurile de drept aplicabile.

g) Conform prevederilor art.7 din Codul de procedură fiscală, este reglementat rolul activ al organelor fiscale și se prevede, printre altele, că organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

A.2. Încălcarea dispozițiilor procedurale privind administrarea și aprecierea probelor:

a) Potrivit prevederilor art. 55 din Codul de procedură fiscală,  
(1) "*Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*"

(2) *"Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*d) efectuarea de constatări la față locului," (3) "Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege."*

In conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală,

(2) *"În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile."*

b) Conform prevederilor art. 125 alin. (3) din Codul de procedură fiscală,

(3) *"Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul de inspecție fiscală are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, sau unde se află bunurile impozabile, în prezența contribuabilului/plătitorului ori a unei persoane desemnate de acesta."*

În concluzie, apreciază că organele de inspecție fiscală nu au respectat/aplicat prevederile legale precizate la pct. A.1. și A.2. de mai sus și, astfel, au emis constatări care nu corespund situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În acest sens, precizează, cu titlu de exemplu, că organele de inspecție fiscală au refuzat efectuarea de constatări la față locului, respectiv efectuarea unei deplasări în teren pentru a vizualiza existența și starea activelor cu privire la care s-au pronunțat că *"societatea nu poate face dovada realizării efective a acestor investiții, neavând autorizații de construcție și alte documente prin care să dovedească realizarea acestor investiții."*

Având în vedere aspectele prezentate la pct. A.1. și A.2. de mai sus, apreciază că, procedural, rezultatul inspecției fiscale (constatările organelor de inspecție fiscală din punct de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale) este viciat și nu clarifică situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Nu în ultimul rând, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală nu au respectat și aplicat prevederile Circularei ANAF A\_RFC/23.09.2015, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală - privind aplicarea deciziilor în domeniul TVA ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv obligația organelor de inspecție fiscală de a aplica hotărârile Curții în cadrul inspecțiilor fiscale sau aprecierilor pe care le efectuează asupra situației fiscale a contribuabililor.

#### B. Referitor la aspecte de fond

Pe fondul cauzei, actele contestate sunt în parte, netemeinice și nelegale, din motivele pe care le vom prezenta în cele ce urmează:

1. Referitor la impozitul pe profit contestat în sumă de ..... lei

1.1. în ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct.1 pag.5 RIF

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă, la calculul impozitului pe profit, suma de ..... lei, reprezentând *"50% din totalul cheltuielilor reprezentând dobânzi, asigurări și alte cheltuieli aferente leasing-urilor pentru autoturisme conform prevederilor art.25 alin. (3) lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal"*.

Consideră că această măsură/constatare a organelor fiscale este nelegală și netemeinică, nefiind bazată pe constatări proprii și pe documentele puse la dispoziție de societatea noastră, din următoarele motive:

În Normele metodologice date în aplicarea art. 25 alin. (3) lit. I) Codul fiscal, se menționează:

*„16. (1) în sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.*

*(2) Justificarea utilizării vehiculelor. în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foi de parcurs care trebuie să cuprindă cei puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*(3) în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, ro vinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. în cazul cheltuielilor 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 datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.*

*Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."*

Constatarea din RIF este una cu caracter general, cu nerespectarea pct. 16 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 25 alin. (3) lit. I) Cod fiscal, în sensul în care organele de inspecție nu au precizat numărul autoturismelor pentru care societatea a evidențiat cheltuieli deductibile aferente contractelor de leasing, destinația acestor autoturisme, utilizatorii lor și nu au ținut seama de documentele financiar-contabile întocmite ca urmare a a utilizării autoturismelor, respectiv nu au prezentat motivele de fapt pentru care consideră că autoturismele nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Una din obligațiile organelor de inspecție fiscală o constituie cea prevăzută la art. 113 alin. (2) lit. d) Cod procedură fiscală, potrivit căruia:

*"(2) în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

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

Ori, considerarea ca și nedeductibilă a sumei de ..... lei, doar printr-o aplicare simplistă, nedocumentată și neargumentată a unei părți dintr-o normă legală, reprezintă chiar încălcarea prevederilor mai sus citate, organele de inspecție necorelând actele și documentele financiar-contabile privind autoturismele în cauză,

cu faptele și activitatea economică a societății în care aceste autoturisme sunt implicate.

Faptul că organele de inspecție sunt obligate să înscrie în actul de impunere toate constatările proprii, este reglementat de art.131 alin.(2) Cod procedură fiscală, coroborat cu art. 73 alin. (2) Cod procedură fiscală:

*"ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale (2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate"*

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."*

1.2. În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 2 pag. 5-6 RIF

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă, la calculul impozitului pe profit, suma totală de ..... lei - localizată la nivelul anului 2017 și semestrul I 2018, reprezentând servicii prestate de către societatea ..... SRL aferente consultanței pentru întocmirea cererii/documentației de finanțare în cadrul P.O.R - pentru realizarea proiectului cu titlul "*Achiziție de utilaje la S..... SRL*", înregistrată în contabilitatea societății în contul 628 "*Cheltuieli cu prestările de servicii*", invocând ca și temei legal art. 28 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În mod concret, petenta a încheiat cu societatea ..... SRL Contractul nr. ....al cărui obiect îl reprezintă servicii de consultanță în vederea întocmirii dosarului de finanțare în cadrul P.O.R pentru realizarea proiectului cu titlul "*Achiziție de utilaje la S..... SRL*."

Cu privire la serviciile de consultanță pentru elaborarea cererii de finanțare și în domeniul managementului proiectului, arată că, în data de 27.09.2017, Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene (MDRAPFE) a emis Ordinul de modificare a „*Ghidului Solicitantului - Condiții specifice de accesare a fondurilor în cadrul apelurilor de proiecte cu numărul POR/2017/3/3.2/1/7 REGIUNI, POR/2017/3/3.2/1/BI și POR/2017/3/3.2/1/ITI*". Printre principalele modificări vizate de acest document se numără și includerea în cadrul sub-categoriei 45 "*Cheltuieli pentru consultanță*", a cheltuielilor eligibile privind serviciile de consultanță/asistență juridică în scopul elaborării documentației de atribuire și/sau aplicării procedurilor de atribuire a contractelor de achiziție publică, dacă este cazul.

Astfel, în anexa 13.1.5 sunt cuprinse aceste prevederi după cum urmează:

*"Anexa 13.1.5 Detalierea și plafoanele maxime ale categoriilor și sub-categoriilor de cheltuieli eligibile*

*Categoria 14 - Cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică Sub-categoria 45 - Cheltuieli pentru consultanță*

*Sunt incluse cheltuielile efectuate, după caz, pentru:*

- plata serviciilor de consultanță pentru elaborarea cererii de finanțare;*
- plata serviciilor de consultanță în domeniul managementului proiectului;*
- serviciile de consultanță/asistență juridică în scopul elaborării documentației de atribuire și/sau aplicării procedurilor de atribuire a contractelor de achiziție publică, dacă este cazul;*
- plata serviciilor de evaluare, efectuate de un expert ANEVAR, în vederea stabilirii valorii terenurilor achiziționate."*

Ca o consecință directă a acestor prevederi, cheltuielile cu serviciile de consultanță în domeniul realizării unor proiecte cu finanțare europeană, devine cheltuială eligibilă.

Organele de inspecție invocă prevederile OMFP 1802/2014 pct. 226, conform căroră :

*"(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:*

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;*
- b) cheltuieli materiale;*
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;*
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;*
- e) costurile de instalare și asamblare;*
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;*
- g) costurile de testare a funcționării corecte a activului...*
- h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc."*

precum și cele ale pct.351 alin.(1) și (2):

*"(1) Cheltuielile plătite/de plătit și veniturile încasate/de încasat în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans") sau venituri în avans (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"), după caz.*

*(2) în aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare."*

considerând că suma de ..... lei ar putea reprezenta un cost în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia.

În accepțiunea sa, acest tip de cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor înregistrate în avans, care influențează lunar rezultatul financiar, pe toată perioada de implementare a proiectului cu finanțare europeană nerambursabilă.

Astfel, așa după cum a prezentat în anexa 1 la contestație, din suma totală de ..... lei, suma de ..... lei reprezintă cheltuieli deductibile aferente perioadei noiembrie-decembrie 2017, iar suma de ..... lei reprezintă cheltuieli deductibile aferente perioadei ianuarie-iunie 2018, întrucât perioada supusă controlului se oprește la data de 30.06.2018.

În concluzie, suma totală de ..... lei reprezintă cheltuielă deductibilă, având în vedere și prevederile pct. 351 alin. (1) și (2) din OMFP 1802/2014 citate mai sus, coroborate cu regulile aplicabile (cheltuielilor și evidenței contabile specifice) proiectelor cu finanțare europeană nerambursabilă.

Astfel, în mod eronat organele de inspecție își întemeiază măsura/constatarea de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ..... lei, pe prevederile art. 28 alin. (1) Cod fiscal, considerându-se că acest tip de cheltuielă se recuperează, din punct de vedere fiscal, prin intermediul amortizării. Cheltuielile eligibile cu consultanță în domeniul realizării/implementării proiectelor cu finanțare europeană nerambursabilă reprezintă o cheltuielă care se recuperează lunar, pe toată durata de implementare a proiectului.

### 1.3. În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 4 pag. 6-8 RIF

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă, la calculul impozitului pe profit, suma totală de ..... lei localizată la nivelul anului 2017, formată din suma de ..... lei, înregistrată în contul 6583 "Cheltuieli privind cedarea activelor" și suma de ..... lei înregistrată în contul 6811 "Cheltuieli cu

*amortizarea" pe perioada iulie-decembrie 2017, pe motiv că "aceste cheltuieli nu sunt realizate în scopul activității economice, respectiv a generării de profit".*

În fapt, în Anexa 2 la contestație sunt prezentate actele privitoare la dobândirea și proprietatea, de către petenta, a activelor situate la adresa la care a funcționat sediul secundar - locație în care s-au desfășurat activități economice generatoare de venituri, respectiv operațiuni taxabile.

La data de 30.06.2017, la obiectivele de investiții amenajare clădire birouri, magazii ....., amenajare terenuri ..... și amenajare padocuri și depozit ....., s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor și punerea în funcțiune.

La data recepției, la obiectivele de investiții de mai sus, au fost executate toate lucrările, iar din punct de vedere cantitativ și calitativ acestea corespund documentelor prezentate.

Valoarea totală a lucrărilor supuse recepției conform documentelor justificative pentru fiecare obiectiv de investiție este:

- a) Amenajare clădire birouri, magazii ..... cu nr. Inv. .... lei;
- b) Amenajare terenuri ..... cu nr. inv..... lei.
- c) Amenajare padocuri și depozit ..... cu nr. inv. .... -..... lei.

Comisia de recepție nu a constatat diferențe între documentele prezentate și verificarea pe teren, fapt pentru care s-a realizat punerea în funcțiune a respectivelor obiective ale investiției.

Deși societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora, documentele solicitate, concluzia organelor fiscale a fost *"deoarece societatea nu deține autorizația de construcție prevăzută de Legea 50/1991...rezultă faptul că societatea nu poate justifica faptul că aceste achiziții sunt efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile" și „societatea nu poate face dovada realizării efective a acestor investiții, neavând autorizații de construcție și alte documente prin care să dovedească realizarea acestor investiții".*

Cu privire la concluziile total nefundamentate, nedocumentate și nelegale ale organelor fiscale, face următoarele precizări:

1.3.1. Deși prevederile legale obligă organele fiscale la a stabili impozite și taxe prin constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului, constată o încălcare flagrantă a acestor prevederi de către organele de inspecție fiscală, mai mult, un refuz în a efectua o constatare la fața locului, contrar prevederilor art. 55 alin. (2) lit. d), art. 113 alin. (2) lit. f) și art. 125 alin. (3) Cod procedură fiscală.

Minima curiozitate profesională a organelor de inspecție fiscală ar fi justificat o verificare a existenței unor active din a căror exploatare a rezultat o cantitate de ..... to mixtură asfaltică, în valoare totală de ..... lei, exclusiv TVA, sumă înregistrată în contabilitatea petentei la categoria venituri și declarată prin declarații fiscale. Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi constatat că afirmațiile și constatările referitoare la nerealizarea acestor investiții sunt pure speculații.

De altfel, aceste informații se regăsesc în situația anexată contestației, Anexa 3, și au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, dar au fost ignorate cu bună știință.

Faptul că nu s-a prezentat o autorizație de construcție pentru renovarea/modernizarea imobilului/clădirii din J..... și pentru construcție depozite și padoc în J....., nu conduce la concluzia că aceste/lucrari nu există sau că nu s-au efectuat. Regimul autorizării unei lucrări de construcție nu se suprapune cu regimul fiscal privind existența lucrării respective, care poate fi constatată și înregistrată ca atare în evidența contabilă.



Mai mult, la art. 11 din Legea 50/1991 sunt prevăzute categoriile de lucrări care se pot executa fără autorizație de construire și anume: lucrări prin care nu se modifică structura de rezistență, caracteristicile inițiale ale construcțiilor sau aspectul arhitectural al acestora. Organele de inspecție fiscală nu precizează natura lucrărilor executate de petenta în ceea ce privește modernizarea clădirii din Jebel, rezumându-se doar la a critica și sancționa, prin stabilirea de impozit pe profit suplimentar, lipsa autorizației de construcție, în condițiile în care lucrările executate de societate sub denumirea de "modernizare clădire" nu necesitau deținerea autorizației de construcție.

2. Observă din partea organelor de inspecție fiscală formularea unor aprecieri cel puțin tendențioase la adresa comportamentului petentei pentru dobândirea situației de fapt fiscale - referitoare la data întocmirii procesului verbal de recepție ..... și consemnate la pag.6-7 din RIF:

*"Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor ....., precizăm că în evidența contabilă investiția figurează ca și recepționată în 30.06.2017, dar procesul verbal prezentat organelor de inspecție fiscală este datat 30.06.2018, această dată putând fi datorată faptului că societatea l-a întocmit în anul 2018 în timpul inspecției fiscale și din inerție, fiind în anul 2018, s-a datat cu 30.06.2018".*

Este de neacceptat o asemenea interpretare dată unei erori materiale, în condițiile în care chiar organele fiscale afirmă că investiția „figurează ca și recepționată în 30.06.2017”. Își pune întrebarea: în accețiunea organelor de inspecție fiscală unde figura ca și recepționată investiția? în contabilitatea proprie sau în alte documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac vorbire? Mai mult, solicitarea de prezentare a acestui document a fost transmisă societății de organele fiscale prin adresa din 22.01.2019, deci nu eram în anul 2018 nici la data solicitării și nici la data prezentării documentului, pentru a-l data "din inerție".

3. Datorită unor rațiuni de reorganizare a activității, respectiv închiderea activității sediului secundar, cu factura nr. ...., Anexa 4 la contestație, societatea a vândut către societatea ..... SRL toate activele din localitatea J....., înregistrând venituri în valoare de ..... lei, din care ..... lei construcții.

În vederea estimării/stabilirii unui preț de vânzare corect/de piață, în condițiile prezumate de închidere viitoare a activității sediului secundar, petenta a apelat la serviciile unui evaluator autorizat, membru ANEVAR, în persoana d-lui ....., care a stabilit că valoarea de piață a proprietății evaluate este de ..... lei.

În condițiile în care fiecare persoană autorizată care desfășoară o activitate de tip liberal - reglementată de organisme profesionale și legislație specifică - elaborează lucrările specifice profesiei prin aplicarea tuturor standardelor, normelor și algoritmilor de calcul prevăzute atât de legislația domestică, cât și de cea europeană, răspunde pentru și își asumă lucrările efectuate, organele de inspecție fiscală infirmă rezultatul raportului de evaluare, pronunțându-se asupra acestuia prin afirmații personale de tipul:

„În urma raportului de evaluare nu s-a stabilit o valoare după abordarea prețului de piață, ci doar o abordare după prețul de cost, fiind ignorate valorile de achiziție a bunurilor și mai ales valoarea investițiilor efectuate la bunurile respective " (pag.7 RIF)

*„Considerăm că prețul cu care a fost vândut imobilul NU reprezintă prețul pieței, societatea a vândut imobilul chiar sub valoarea investiției pe care susține că a realizat-o la această locație, ceea ce nu justifică considerarea ca și deductibilă din*

*punct de vedere fiscal a sumei de ..... lei..."(pag.8 RIF), fără a avea calificarea/certificarea/autorizarea profesională în acest sens (domeniu).*

Organele de inspecție fiscală procedează la emiterea de considerente și aprecieri personale, care nu au corespondent într-un temei de drept, aprecieri care exced competențele organelor de inspecție fiscală prevăzute de Codul de procedură fiscală. În acest sens, apreciază că organele de inspecție fiscală trebuiau să respecte și să aplice prevederile art. 55 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală.

4. Concluzia organelor de inspecție fiscală, referitoare la lucrările de investiții efectuate de societate asupra activelor din localitatea J....., urmate de vânzarea acestora, este următoarea:

- întrucât societatea nu deține autorizația de construcție Legea 50/1991, rezultă că nu poate justifica faptul că serviciile de construcție achiziționate în vederea realizării investițiilor, sunt efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile (pag.8 RIF);
- faptul că prețul de vânzare a imobilului nu reprezintă prețul pieții, nu justifică considerarea ca și deductibilă a sumei de ..... lei ( reprezintă descărcarea din gestiune ca urmare a vânzării) și a sumei de ..... lei reprezentând amortizarea înregistrată în contabilitate pe perioada iulie-decembrie 2017, deoarece „aceste cheltuieli nu sunt realizate în scopul activității economice, respectiv a generării de profit" (pag.9 RIF).

În primul rând, regimul autorizării unei lucrări de construcție nu se suprapune cu regimul fiscal privind existența lucrării respective. Codul fiscal nu condiționează caracterul deductibil al unei cheltuieli cu edificarea unor lucrări, de existența unei autorizații de construcție. Constatarea încălcărilor prevederilor Legii 50/1991, cu modificările și completările ulterioare, este exclusiv în sarcina organelor nominalizate în lege, așa cum este prevăzut la art.29 din Lege:

*"ART. 29*

*(1) Controlul statului în amenajarea teritoriului, urbanism și autorizarea executării lucrărilor de construcții se exercită de Inspectoratul de Stat în Construcții, pe întregul teritoriu al țării, și de inspectoratele teritoriale ale acestuia, care dispun măsurile și sancțiunile prevăzute de prezenta lege."*

În al doilea rând, organele de inspecție fiscală infirmă dreptul de deducere a sumei de ..... lei și a sumei de ..... lei reprezentând amortizare, ca și efect complementar, considerând că prin lipsa autorizației de construcție, societatea nu poate justifica că investițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile. Deși sintagma este specifică Titlului VII -Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, subliniază că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare niciun moment veniturile obținute ca urmare a funcționării investiției, ținând cont că specificul activității este cel al construcțiilor, cu preponderență de drumuri și poduri. (A se vedea, în acest sens, aspectele precizate mai sus și Anexele 3 și 4).

În al treilea rând, art.25 alin.(1) Cod fiscal precizează că:

*"Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare..."*, fără a pune semnul egal între "desfășurarea activității economice" și "generarea de profit", așa după cum în mod personal, tendențios și total nelegal organele de inspecție fiscală subliniază. Drept urmare, invocarea acestui temei legal nu este în concordanță cu starea de fapt, întrucât toate activitățile sale, infirmate de organele de inspecție fiscală, au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, dovadă fiind veniturile obținute, înregistrate în contabilitate și declarate în declarațiile fiscale.

Or, fără a relua argumentele expuse anterior, reiterează doar faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat scopul economic al acestor cheltuieli și au negat în mod nelegal caracterul deductibil al acestor cheltuieli, astfel cum dovedește, odată în plus, cu documentele anexate prezentei (Anexele 3 și 4).

5. Este adevărat că, potrivit art. 11 Cod fiscal, organul fiscal are obligația să aprecieze orice situație de fapt ce poate avea relevanță fiscală, având posibilitatea să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, dar această obligație trebuie îndeplinită în acord cu celelalte prevederi ale codului fiscal. Or, negarea caracterului deductibil al unor cheltuieli efectuate de societatea noastră pentru neîndeplinirea unei condiții care nu este prevăzută de legea națională și europeană nu îndeplinește exigența unei interpretări coroborate, a unei valorizări reale a situației de fapt.

Ca o concluzie a celor prezentate, solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .... pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit, având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, precum și documentele prezentate în susținere.

De asemenea, solicită efectuarea unei constatări/verificări la fața locului pentru a identifica realitatea existenței și funcționării activelor din localitatea J.....

2.Referitor la TVA contestată în sumă de ..... lei

2.1. În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei reprezentând 50% din TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturismele utilizate de societate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă, pe motiv că societatea nu a putut face dovada că autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Consideră că această măsură este luată de organele de inspecție fiscală fără niciun fel de documentare, în sensul de a analiza modul în care autoturismele deținute de societatea noastră sunt utilizate, respectiv persoanele care le utilizează și ce funcție au în cadrul societății, dacă există o practică abuzivă de folosire a autoturismelor, scopul utilizării etc.

Toate aceste aspecte prezentate se regăsesc și în conținutul prevederilor pct. 68 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 298 Cod fiscal:

*"68.(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 leasing-ului 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."*

2.2. În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei reprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care nu pot fi justificate de petenta ca fiind utilizate pentru operațiunile taxabile

Reluând integral argumentația de la cap. Impozit pe profit, organele de inspecție fiscală consideră că lipsa autorizației de construcție pentru unele din activele modernizate și construite în loc. Jebel, precum și vânzarea ulterioară a acestora la un preț apreciat ca fiind neconform, sunt motive pentru care societatea noastră nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care, în accepțiunea organelor de inspecție fiscală, nu pot fi justificate de petenta ca fiind utilizate pentru operațiunile taxabile.

Concluziile/Constatările organelor de inspecție fiscală sunt total nefundamentate, nedocumentate și mai ales nelegale, din motivele pe care le prezentăm în cele ce urmează:

1. Invocarea, ca și temei legal care a stat la baza reconsiderării activității sale de către organele de inspecție fiscală, a art. 11 Cod fiscal, denotă o confuzie acestora între reglementările specifice impozitului pe profit și cele specifice TVA. Astfel, la alin. (5) a art. 11 se precizează că *"(5) Prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe."*

În sistemul fiscal român, impozitele se împart în impozite directe, cum ar fi impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe dividende etc. și impozite indirecte, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxele vamale.

Taxa pe valoarea adăugată este, deci, un impozit indirect suportat de consumatorul final al bunului/serviciului respectiv.

Drept urmare, prevederile art. 11 alin. (1) invocate de organele de inspecție fiscală, referitoare la posibilitatea reîncadrării formei unei tranzacții, precum și cele ale pct.4 din Normele metodologice, nu se aplică în cazul TVA.

Ne aflăm astfel, în situația în care, actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare, întrucât nu doar invocarea art.11 alin.(1) Cod fiscal de către organele de inspecție fiscală, ci reîncadrarea activității sale, potrivit prevederilor acestuia, prin neluarea în considerare a unor elemente considerate ca nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, reprezintă o cauză viciată care a stat la baza emiterii actului.

Având în vedere motivele prezentate, solicită constatarea nulității Deciziei de impunere nr. ...., conform prevederilor art. 49 Cod procedură fiscală, întrucât emiterea lui are la bază cauze viciate care, dacă ar fi fost înlăturate anterior, ar fi determinat ne-emiterea sa.

2. Existența autorizației de construcție nu este o cerință, dar nicio condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a sumei TVA deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii.

Societății sale nu îi poate fi afectat dreptul de deducere doar pentru faptul că nu este în posesia unei autorizații de construcție. În acest sens, are în vedere și prevederile pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare ale art. 297 prin care se reglementează că dreptul de deducere se exercita imediat.

*"67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu*

*fundamental al sistemului de TVA. Preotul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă."*

Faptul că societatea nu deține o autorizație de construcție, pentru lucrări care se pot executa fără autorizație de construcție nu are nici o relevanță în exercitarea dreptului de deducere a TVA, contrar celor invocate de organele de inspecție fiscală, deoarece reprezintă o limitare nelegală a exercitării dreptului de deducere, limitare contrară nu numai dreptului național, ci și dreptului european, astfel cum a fost interpretat în numeroase rânduri de CJUE .

În acest sens, s-a pronunțat și ICCJ prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013 , din care reține:

*"Din interpretarea dispozițiilor art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA să îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia."*

Cu alte cuvinte, TVA poate fi dedusă prin respectarea condiției ca fiecare factură să fie emisă pe numele contribuabilului care își desfășoară activitatea prin utilizarea bunurilor/serviciilor regăsite în factură, sub rezerva respectării cerințelor și condițiilor de la art. 297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" și art. 299 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere".

Astfel, un contribuabil poate să exercite dreptul de deducere dacă desfășoară operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile, conform cerinței de la art. 297 alin. (4) lit. a )

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

*a) operațiuni taxabile;"*

Faptul că societatea a respectat aceste prevederi este evident: din exploatarea activelor pentru a căror modernizare au fost achiziționate bunuri și servicii, considerate de organele de inspecție fiscală ca nefiind utilizate pentru operațiuni taxabile, a rezultat o cantitate de ..... to mixtură asfaltică, în valoare totală de ..... iei, la care se adaugă TVA, înregistrată în contabilitatea petentei și declarată în declarațiile fiscale.

3. În ceea ce privește prețul de vânzare al activelor, considerat ca neconform de către organele de inspecție fiscală, reiterează argumentația prezentată la pct. 1.3 de la impozitul pe profit, cu precizarea că prețul de vânzare al unui imobil nu condiționează sub nicio formă exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor destinate modernizării acestui imobil, o astfel de abordare nefiind prevăzută în legislația referitoare la TVA, atât cea națională, cât și cea comunitară.

Nu în ultimul rând, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală nu au respectat și aplicat prevederile Circularei ANAF A\_RFC/23.09.2015, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală - privind

aplicarea deciziilor în domeniul TVA ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv obligația organelor de inspecție fiscală, de a aplica hotărârile Curții în cadrul inspecțiilor fiscale sau aprecierilor pe care le efectuează asupra situației fiscale a contribuabililor.

Ca o concluzie a celor prezentate, solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F..... pentru suma de ..... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, precum și documentele prezentate în susținere.

3. Cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii emise de AJFP .....

Arată că odată înlăturată obligația de plată a debitului principal, pentru motivele precizate în contestație, se impune, conform principiului "*situația accesoriilor urmează soarta principalului*", să înlătore și obligația de plată a obligațiilor fiscale accesorii.

Soarta obligațiilor accesorii urmează soarta obligațiilor principale, astfel încât dacă se stabilește că obligațiile principale stabilite suplimentar au fost în mod nelegal imputate petentei societăți, obligația de plată a obligațiilor accesorii nu poate subzista și trebuie să se facă aplicarea prevederilor art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

a) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...., dosar nr....., emisă de AJFP ....., au fost calculate în sarcina sa dobânzi în sumă totală de ..... lei, aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F....., astfel:

- dobânzi în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit;
- dobânzi în sumă de ..... lei aferente TVA .

înțelege să conteste această sumă, din următoarele motive:

Deși în anexa la decizie, la rubrica „*documentul prin care s-a individualizat suma de plată*” este înscris la codul 3 (Impozit pe profit), „*Decizie nr..... din data de 22.02.2019*”, constată că la rd. 4, 5 și 6 apar ca și debite generatoare de dobânzi, sumele de ..... lei, ..... lei și ..... lei, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă totală de ..... lei, pentru perioada 28.01.2019-29.01.2019, 29.01.2019-26.02.2019 și respectiv 26.02–11.03.2019.

Cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....este de ..... lei, înscris de organele de inspecție fiscală în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală ca Anexă la decizia de impunere și corespunde cu cuantumul debitelor înscrise în coloana „*Suma obligație principală*” din Decizia de accesorii, rd.1-3, 7-9.

Pe cale de consecință, sumele de la rd. 4-6 care au generat dobânzi în sumă de ..... lei nu se regăsesc în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală.

Decizia de accesorii nu conține nicio motivare în fapt și pentru aceste sume nu există nicio explicație, atât în ceea ce privește cuantumul lor, cât și perioada pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de ..... lei.

În concluzie, întrucât dobânzile în sumă de ..... lei sunt aferente impozitului pe profit în sumă de ..... lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ....contestată pentru care s-a solicitat argumentat și documentat anularea parțială a acesteia prin admiterea contestației, în virtutea principiului de

drept „*accesoriul urmează principalul*”, solicită anularea acestor dobânzi ca nefiind datorate.

De asemenea, solicită și admiterea și anularea sumei de ..... lei reprezentând dobânzi a căror bază generatoare și perioadă de calcul nu i-a fost adusă la cunoștință.

Aceeași situație se regăsește și la calculul dobânzilor aferente TVA, cu precizarea că TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-..... este de ..... lei, iar obligația înscrisă de organele de inspecție fiscală în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală ca Anexă la decizia de impunere și care este generatoare de dobânzi, este de ..... lei.

Asupra acestui debit au fost calculate dobânzi în sumă de ..... lei, obligațiile de plată generatoare de dobânzi fiind înscrise în decizia de accesorii la rd.11-17, 20-26 și 28-35.

La rd.10, 18,19 și 27 apar următoarele sume :..... lei, ..... lei, ..... lei, ..... lei, aferent cărora au fost calculate dobânzi în cuantum de ..... lei.

Decizia de accesorii nu conține nicio motivare în fapt și pentru aceste sume nu există nicio explicație, atât în ceea ce privește cuantumul lor, cât și perioada pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de ..... lei.

În concluzie, întrucât dobânzile în sumă de ..... lei sunt aferente TVA în sumă de ..... lei, înscrisă de organele de inspecție fiscală în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr. .... contestată, deși TVA stabilită suplimentar înscrisă în decizia de impunere este de ..... lei, pentru care s-a solicitat, argumentat și documentat anularea parțială a acesteia prin admiterea contestației, în virtutea principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, solicită anularea acestor dobânzi ca nefiind datorate.

De asemenea, solicită și admiterea și anularea sumei de ..... lei reprezentând dobânzi a căror bază generatoare și perioadă de calcul nu a fost adusă la cunoștință.

b) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .... dosar nr..... emisă de AJFP ....., au fost calculate penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. ...., în sumă de ..... lei.

Întrucât obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA, înscrise de organele de inspecție fiscală în Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr ..... contestată, în cuantum de ..... lei, sunt diferite de sumele înscrise în decizia de impunere - impozit pe profit stabilit suplimentar ..... lei și TVA ..... lei, rezultând un total de ..... lei pentru care s-a solicitat, argumentat și documentat anularea parțială a acestei decizii de impunere prin admiterea contestației, în virtutea principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, solicită anularea acestor penalități de nedeclarare ca nefiind datorate și eronat calculate.

Ca o concluzie a celor prezentate, solicită:

- admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .... pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit, având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, precum și documentele prezentate în susținere;

- admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F .....pentru suma de ..... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, precum și documentele prezentate în susținere.

- odată înlăturată obligația de plată a debitului principal, pentru motivele precizate în contestație, se impune, conform principiului "*situația accesoriilor urmează soarta principalului*", să se înlătore și obligația de plată a obligațiilor fiscale accesorii.

Soarta obligațiilor accesorii urmează soarta obligațiilor principale, astfel încât dacă se stabilește că obligațiile principale stabilite suplimentar au fost în mod nelegal imputate petentei societăți, obligația de plată a obligațiilor accesorii nu poate subzista și trebuie să se facă aplicarea prevederilor art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## II. Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.....;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ....

Cu privire la aspectele contestate, s-au stabilit următoarele:

Impozitul pe profit

1) Societatea verificata a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, în perioada 01.01.2016 – 30.06.2018, în suma de ..... lei, reprezentând dobânzi, asigurări și alte cheltuieli aferente leasing-urilor pentru autoturisme pe care societatea nu le-a considerat ca fiind nedeductibile în cota de 50% conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:*

*1) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice..."*

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit suma totală de ..... lei, reprezentând 50% din totalul cheltuielilor reprezentând dobânzi, asigurări și alte cheltuieli aferente leasing-urilor pentru autoturisme conform prevederilor art. 25, alin.(3) lit. I) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel: ..... lei aferente anului 2016, ..... lei aferente anului 2017 și ..... lei în perioada 01.01.2018-30.06.2018.

În anul 2016 suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:

- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”;
- ..... lei în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe”;
- ..... lei în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”;
- ..... lei în contul 6651 „Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

În anul 2017 suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:



- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”;
- ..... lei în contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”;
- ..... lei în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”;
- ..... lei în contul 6651 „Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

În perioada 01.01.2018-30.06.2018, suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:

- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”.

2) Din verificarea efectuată, s-a constatat că societatea în anii 2017 și 2018 a înregistrat în evidenta contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu prestările de servicii” suma de ..... lei (..... lei aferent anului 2017 + ..... lei aferent anului 2018) reprezentând servicii prestate de către societatea ..... SRL, conform Contractului nr. ....constând în servicii aferente unei consultanțe pentru întocmirea dosarului de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „Achiziție de utilaje la societatea..... SRL” (anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală).

Beneficiarul avea obligația conform contractului de a plăti consultantului un comision de 5% din valoarea eligibilă a proiectului la care se adaugă TVA.

Așa cum rezultă și din contractul menționat mai sus, aceste servicii sunt aferente coordonării dosarului de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „Achiziție de utilaje la societatea ..... SRL.”

Conform prevederilor OMFP nr. 1802/2014 pct. 226 - „(1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costuri reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;
- b) cheltuieli materiale;
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- e) costurile de instalare și asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- g) costurile de testare a funcționării corecte a activului .....;
- h) onorarii profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul. »

Totodată, conform prevederilor OMFP nr. 1802/2014 pct. 351 - „(1) Cheltuielile plătite/de plătit și veniturile încasate/de încasat în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”) sau venituri în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”), după caz.

(2) În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente, asigurări și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.»

În consecință, echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de ..... lei (..... lei în anul 2017 și ..... lei în anul 2018),

deoarece în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1) din Legea nr .227/2015 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.*”

sau înregistrarea acestora ca și cheltuieli în avans și includerea lor pe cheltuieli pe durata de funcționare a mijloacelor fixe.

4) În perioada 01.07.2016 – 30.06.2017, societatea a înregistrat suma de .....lei (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală) în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” servicii și materiale de construcție utilizate pentru următoarele investiții efectuate de către societate:

- modernizare clădire J.....;
- construcție padoc și depozite J.....;
- amenajare teren pentru instalare stație betoane.

Terenul de la J..... a fost achiziționat conform Contractului de vânzare - cumpărare nr. ....și înregistrat în evidenta contabilă conform notei contabile ..... = ..... cu valoarea de ..... lei.

De asemenea, imobilul de la J..... a fost achiziționat de la M..... SRL, societate în faliment în data de 02.09.2016, și înregistrat în evidenta contabilă conform notei contabile ..... = ..... cu valoarea de ..... lei.

În data de 30.06.2017, societatea a înregistrat în evidenta contabilă următoarele note contabile:

- ..... = ..... lei cu explicația modernizare construcție J.....;
- ..... = ..... lei cu explicația construcție padocuri + depozit J.....;
- ..... = ..... lei cu explicația amenajare teren J.....

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, în conformitate cu prevederile art. 64 alin. (1) și (2) coroborat cu art. 124 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa din data de 22.01.2019, următoarele documente:

- autorizația de construcție prin care sa se facă dovada efectuării lucrărilor de investiție în care au fost incluse materialele de construcție înregistrate de către societate în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017 în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” și care în data de 30.06.2017 au fost trecute din contul 231 în următoarele conturi:

- 212.02 modernizare construcție J..... suma de ..... lei;
- 2112.02 amenajare teren J..... suma de ..... lei;
- 212.03 construcție padocuri + depozite suma de ..... lei.
- situații de lucrări, contracte și facturi din care sa rezulte cine a efectuat lucrările în care au fost incluse materialele înregistrate de societate în contul 231 în perioada menționată mai sus;
- procese - verbale de recepție a lucrărilor la finalizarea acestora semnate de dirigințele de șantier;
- procesele -verbale de recepție a mijloacelor fixe rezultate în urma investiției;
- declarațiile înregistrate la Direcția Fiscală a mijloacelor fixe nou rezultate precum și cele de majorare a valorii celor existente (la care a avut loc modernizarea în urma investiției).

În data de 28.01.2019, a fost primită pe e-mail adresa de răspuns nr..... în care se precizează următoarele:

- s-a transmis Autorizația de construcție nr..... prin care se autorizează executarea lucrărilor de construcție pentru „Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public”;

- Decizia de emitere a autorizației de mediu nr.....;

- Procesul - verbal de recepție la terminarea lucrărilor și de punere în funcțiune pentru obiectivele de investiții nr.....- în evidenta contabilă, investiția figurează ca și recepționată în 30.06.2017, dar procesul - verbal prezentat organelor de inspecție fiscală este datat cu 30.06.2018, aceasta data putând fi datorată faptului că societatea l-a întocmit în anul 2018 în timpul inspecției fiscale și, din inerție, fiind în anul 2018, s-a datat cu 30.06.2018.

- Fișa de cont pentru contul 231 și diverse scanări după facturi și contracte de prestări servicii pentru bunurile și lucrările înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017

Din verificarea efectuată, precum și din adresa de răspuns, s-a constatat faptul că societatea nu deține pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri, autorizație de construcție emisă conform prevederilor Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții.

Societatea deține autorizație de construcție doar pentru amenajare teren pentru montare Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public, stație de beton care a fost închiriată de la .....SRL în baza Contractului de locațiune nr. .... pentru perioada 01.08.2016 – 31.12.2017.

În luna decembrie 2017, societatea a renunțat la contractul de închiriere menționat mai sus, cedând stația de beton către ..... SRL, aceasta rămânând pe terenul respectiv și fiind revândută de către ..... SRL către societatea .....SRL.

Valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de beton, respectiv suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 2112.02, a fost cuprinsă în factura nr. ....emisă către societatea .....SRL la poziția 2 Construcții, amenajare teren J....., construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan ..... cu valoarea de vânzare în suma de .....lei.

La poziția 2 din factura nr. ....emisă către societatea ..... SRL Construcții, amenajare teren J....., construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan .....sunt cuprinse:

- valoarea de achiziție a clădirii suma de ..... lei;

- valoarea modernizării clădirii înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă .....în suma de .....lei;

- valoarea construcției de padocuri + depozite înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă .....în suma de ..... lei;

- valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de asfalt înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă .....în suma de ..... lei, bunuri înregistrate în evidenta contabilă la o valoare contabilă totală în suma de ..... lei care sunt vândute la doar 6 luni de la recepția investiției la o valoare de ..... lei, valoare mult sub prețul de cost din evidenta contabilă și sub valoarea de piață a bunurilor respective.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală un raport de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 de către dl. ...., evaluator, în baza unei inspecții realizate în data de 02.06.2017 în urma căreia valoarea de piață a proprietății evaluate, respectiv „Clădire birouri, atelier și spații tehnice” ,se stabilește la ..... lei, respectiv ..... Eur.

La punctul 1.7.1, se menționează ca nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări investiții până la data evaluării. De asemenea, la punctul 4.4. Abordare prin cost pagina 15-18 se menționează:

- uzura fizică la ambele clădiri în proporție de 53,9%;
- depreciere funcțională în proporție de 10%;
- depreciere economică în proporție de 15%.

Este evident că o clădire la care s-a efectuat o investiție recepționată în 30.06.2017 în valoare de ..... lei și în care au fost folosite doar materiale de construcții noi nu putea fi evaluată în data de 15.06.2017 ca având un grad de depreciere fizică de 53,9%, și o valoare de ..... lei.

În urma raportului de evaluare, nu s-a stabilit o valoare după abordarea prețului de piață, ci doar o abordare după prețul de cost, fiind ignorate valorile de achiziție a bunurilor și, mai ales, valoarea investițiilor efectuate la bunurile respective.

Conform prevederilor art. 3 din Legea nr. 50/1991, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructura de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor, pentru:*

*a) lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, reabilitare, schimbare de destinație sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora, cu excepția celor prevăzute la art. 11;...*

*c) lucrări de construire, reconstruire, modificare, extindere, reparare, modernizare și reabilitare privind căile de comunicație de orice fel, drumurile forestiere, lucrările de artă, rețelele și dotările tehnico-edilitare, branșamente și racorduri la rețele de utilități, lucrările hidrotehnice, amenajările de albie, lucrările de îmbunătățiri funciare, lucrările de instalații de infrastructură, lucrările pentru noi capacități de producere, transport, distribuție a energiei electrice și/sau termice, precum și de reabilitare și retehnologizare a celor existente;*

*d) împrejurări și mobilier urban, amenajări de spații verzi, parcuri, locuri de joacă și agrement, piețe și alte lucrări de amenajare a spațiilor publice;... h) lucrări de construcții cu caracter provizoriu: chioșcuri, tonete, cabine, spații de expunere, corpuri și panouri de afișaj, firme și reclame, copertine și pergole situate pe căile și spațiile publice, anexe gospodărești, precum și anexele gospodărești ale exploatarea exploatarea agricole situate în extravilan; »*

Având în vedere scopul utilizării serviciilor și materialelor de construcții achiziționate de către societatea verificată cuprinse în anexa nr. 3, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru investițiile efectuate, societatea ..... SRL avea obligația deținerii autorizației de construcție prevăzută de Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, deoarece societatea nu deține autorizația de construcție prevăzută de Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare, rezultă faptul că societatea nu poate justifica faptul că aceste achiziții sunt efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.

În data de 11.12.2017, în baza contractului de vânzare cumpărare și a facturii nr. ...., societatea ..... SRL a vândut către societatea ..... SRL cu valoarea totală de ..... lei, următoarele imobile:

- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren intravilan în suprafață de ..... mp în valoare de ..... lei;
- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din construcții (magazie materiale, copertina metalică, latrina, atelier și birouri, platforma betonată, centrala termică), amenajare teren, construcție padocuri și depozite în valoare de ..... lei;
- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren extravilan în suprafață de ..... mp în valoare de ..... lei.

Societatea, în urma vânzării acestor imobile, a descărcat din gestiune suma de .....lei prin următoarele note contabile:

- ..... = ..... lei - vânzare TEREN J..... CF ..... (.....MP); CF ..... (.....MP);
- ..... = ..... lei - vânzare amenajare teren J.....;
- ..... = ..... lei - vânzare IMOBIL - CONFORM CF ..... J.....

Conform art. 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale*

- pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau
- pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

*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.”*

Conform prevederilor pct. 4 din HG nr. 1/2016, cu completările și modificările ulterioare:

*“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 fiscală mai favorabilă.”

De asemenea, societatea a încălcat prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice ....”*

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate din punct de vedere fiscal la cheltuieli în suma de ..... lei (diferența dintre prețul de vânzare a imobilelor, respectiv suma de ..... lei, și costul de achiziție al clădirii, respectiv suma de ..... lei) din suma totală de .....lei înregistrată de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind cedarea activelor” reprezentând majorarea valorii imobilelor ca urmare a trecerii de pe investiție în curs a respectivei valori, pentru care societatea nu poate face dovada realizării efective a acestor investiții neavând autorizații de construcție și alte documente prin care să dovedească realizarea acestor investiții.

Astfel, fata de cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră nedeductibile din punct de vedere fiscal în momentul descărcării de gestiune prin vânzarea imobilelor descrise anterior, suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind cedarea activelor” reprezentând majorarea valorii imobilelor ca urmare a trecerii de pe investiție în curs a respectivei valori, pentru care societatea nu poate face dovada realizării efective a

acestor investiții, neavând autorizații de construcție și alte documente prin care sa dovedească realizarea acestor investiții.

Organele de inspecție fiscală considera ca și nedeductibila din punct de vedere fiscal suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea” aferenta perioadei 01.07.2017-31.12.2017 pentru valoarea investiției cu care a fost majorata valoarea mijloacelor fixe menționate mai sus.

De asemenea, considera ca prețul cu care a fost vândut imobilul nu reprezintă prețul pieței, societatea a vândut imobilul chiar sub valoarea investiției pe care susține ca a realizat-o la acesta locație, ceea ce nu justifică considerarea ca și deductibila din punct de vedere fiscal a sumei de ..... lei (suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind cedarea activelor” + suma de .....lei înregistrată de societate în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea” aferenta perioadei 01.07.2017-31.12.2017) deoarece aceste cheltuieli nu sunt realizate în scopul activității economice respectiv a generării de profit.

Astfel, având în vedere aspectele constatate precum și prevederile legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile în suma totală de ..... lei (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală).

#### Cu privire la TVA aferenta perioadei 02.12.2015 – 30.06.2018

1. Societatea a dedus în perioada verificată suma totală de ..... lei (anexele nr. 1 la raportul de inspecție fiscală) reprezentând TVA aferenta ratelor de leasing pentru autoturismele societății.

Din verificarea efectuată, s-a constatat ca societatea nu a putut face dovada ca autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, ne prezentând foi de parcurs din care sa rezulte ca acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA la 50% asupra ratelor de leasing în conformitate cu prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 68 alin. (1) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru autoturismele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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 vehicule aflate în proprietatea sau în folosință 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 instruirea 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.”

Având în vedere ca societatea nu se încadrează în excepțiile mai sus prezentate și nici nu deține foi de parcurs, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma totală de ..... lei (anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), reprezentând 50% din TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturismele societății., conform prevederilor art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

2. Având în vedere faptul ca pentru investițiile efectuate societatea ..... SRL la J....., nu deține autorizație de construcție prevăzută de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu poate justifica faptul ca aceste achiziții au fost efectuate pentru acea locație și în scopul realizării operațiunilor taxabile.

În perioada 01.07.2016 – 30.06.2017, societatea a înregistrat TVA aferentă unor servicii și materiale de construcție utilizate pentru următoarele investiții efectuate de către societate:

- modernizare clădire J.....;
- construcție padoc și depozite J.....;
- amenajare teren pentru instalare stație betoane.

Terenul de la J..... a fost achiziționat conform Contractului de vânzare cumpărare nr. .... și înregistrat în evidența contabilă conform notei contabile ..... = ..... cu valoarea de ..... lei.

De asemenea, imobilul de la J..... a fost achiziționat de la societatea ..... SRL, societate în faliment în data de 02.09.2016, și înregistrat în evidența contabilă conform notei contabile ..... = ..... cu valoarea de ..... lei.

În data de 30.06.2017, societatea înregistrează în evidența contabilă următoarele note contabile:

- ..... = ..... lei cu explicația modernizare construcție J.....;
- ..... = ..... lei cu explicația construcție padocuri + depozit J.....;
- ..... = ..... lei cu explicația amenajare teren J..... .

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, în conformitate cu prevederile art. 64 alin. (1) și (2) coroborat cu art. 124 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa din data de 22.01.2019, următoarele documente:

- autorizația de construcție prin care să se facă dovada efectuării lucrărilor de investiție în care au fost incluse materialele de construcție înregistrate de către societate în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” și care în data de 30.06.2017 au fost trecute din contul 231 în următoarele conturi:

- 212.02 modernizare construcție J..... suma de ..... lei;
- 2112.02 amenajare teren J..... suma de ..... lei;
- 212.03 construcție padocuri+depozite suma de ..... lei.

- situații de lucrări, contracte și facturi din care să rezulte cine a efectuat lucrările în care au fost incluse materialele înregistrate de societate în contul 231 în perioada menționată mai sus;

- procese - verbale de recepție a lucrărilor la finalizarea acestora semnate de dirigintele de șantier;

- procesele - verbale de recepție a mijloacelor fixe rezultate în urma investiției;

- declarațiile înregistrate la Direcția Fiscală a mijloacelor fixe nou rezultate precum și cele de majorare a valorii celor existente (la care a avut loc modernizarea în urma investiției).

În data de 28.01.2019, a fost primită pe e-mail adresa de răspuns nr. .... în care se precizează următoarele:

- s-a transmis autorizația de construcție nr. .... prin care se autorizează executarea lucrărilor de construcție pentru „Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public;

- Decizia de emitere a autorizației de mediu nr.....;

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor și de punere în funcțiune pentru obiectivele de investiții.....; în evidența contabilă, investiția figurează ca și recepționată în 30.06.2017, dar procesul - verbal prezentat organelor de inspecție fiscală este datat cu 30.06.2018, aceasta data putând fi datorată faptului că societatea l-a întocmit în anul 2018 în timpul inspecției fiscale și din inerție, fiind în anul 2018, s-a datat cu 30.06.2018.

- Fișa de cont pentru contul 231 și diverse scanări după facturi și contracte de prestări servicii pentru bunurile și lucrările înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în perioada 01.07.2016 – 30.06.2017.

Din verificarea efectuată, precum și din adresa de răspuns, s-a constatat faptul că societatea nu deține pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri, autorizație de construcție emisă conform prevederilor Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții.

Societatea deține autorizație de construcție doar pentru amenajare teren pentru montare Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public, stație de beton care a fost închiriată de la ..... SRL în baza Contractului de locațiune nr. .... pentru perioada 01.08.2016 – 31.12.2017.

În luna decembrie 2017, societatea a renunțat la contractul de închiriere menționat mai sus cedând stația de beton către societatea ..... SRL, aceasta rămânând pe terenul respectiv și fiind revândută de către societatea ..... SRL către societatea ..... SRL.

Valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de beton respectiv suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 2112.02 a fost cuprinsă în factura nr..... emisă către societatea ..... SRL la poziția 2 Construcții, amenajare teren J....., construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan ..... cu valoarea de vânzare în suma de ..... lei.

La poziția 2 din factura nr. .... emisă către societatea ..... SRL Construcții, amenajare teren Jebel, construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan ..... sunt cuprinse:

- valoarea de achiziție a clădirii suma de ..... lei;

- valoarea modernizării clădirii înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 212.02 = 231 în suma de ..... lei;

- valoarea construcției de padocuri + depozite înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 212.03 = 231 în suma de ..... lei;

- valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de asfalt înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 2112.02 = 231 în suma de ..... lei;

- bunuri înregistrate în evidența contabilă la o valoare contabilă totală în suma de ..... lei care sunt vândute la doar 6 luni de la recepția investiției la o valoare de



..... lei, valoare mult sub prețul de cost din evidenta contabila și sub valoarea de piață a bunurilor respective.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală un raport de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 de către dl. ....evaluator în baza unei inspecții realizate în data de 02.06.2017, în urma căreia valoarea de piață a proprietății evaluate respectiv „Clădire birouri, atelier și spații tehnice” se stabilește la ..... lei, respectiv .....Eur.

La punctul 1.7.1 se menționează ca nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări investiții până la data evaluării. De asemenea, la punctul 4.4. „Abordare prin cost” paginile 15-18 se menționează:

- uzura fizică la ambele clădiri în proporție de 53,9%;
- depreciere funcțională în proporție de 10%;
- depreciere economică în proporție de 15%.

Este evident că o clădire la care s-a efectuat o investiție recepționată în 30.06.2017 în valoare de ..... lei și în care au fost folosite doar materiale de construcții noi nu putea fi evaluată în data de 15.06.2017 ca având un grad de depreciere fizică de 53,9%, și o valoare de ..... lei.

În urma raportului de evaluare, nu s-a stabilit o valoare după abordarea prețului de piață, ci doar o abordare după prețul de cost, fiind ignorate valorile de achiziție a bunurilor și mai ales valoarea investițiilor efectuate la bunurile respective.

Conform prevederilor art.3 din Legea nr. 50/1991 cu modificările și completările ulterioare:

„(1) *Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructura de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor, pentru:*

a) *lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, reabilitare, schimbare de destinație sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora, cu excepția celor prevăzute la art. 11....*

c) *lucrări de construire, reconstruire, modificare, extindere, reparare, modernizare și reabilitare privind căile de comunicație de orice fel, drumurile forestiere, lucrările de artă, rețelele și dotările tehnico-edilitare, bransamente și racorduri la rețele de utilități, lucrările hidrotehnice, amenajările de albie, lucrările de îmbunătățiri funciare, lucrările de instalații de infrastructură, lucrările pentru noi capacități de producere, transport, distribuție a energiei electrice și/sau termice, precum și de reabilitare și re tehnologizare a celor existente;*

d) *împrejmuiri și mobilier urban, amenajări de spații verzi, parcuri, locuri de joacă și agrement, piețe și alte lucrări de amenajare a spațiilor publice;...*

h) *lucrări de construcții cu caracter provizoriu: chioșcuri, tonete, cabine, spații de expunere, corpuri și panouri de afișaj, firme și reclame, copertine și pergole situate pe căile și spațiile publice, anexe gospodărești, precum și anexele gospodărești ale exploatațiilor agricole situate în extravilan;»*

Având în vedere scopul utilizării serviciilor și materialelor de construcții achiziționate de către societatea verificată cuprinse în anexa nr.3, organele de inspecție fiscală constată că, pentru investițiile efectuate societatea ..... SRL avea obligația deținerii autorizației de construcție prevăzută de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, deoarece societatea nu deține autorizația de construcție prevăzută de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu

modificările și completările ulterioare, rezulta faptul ca societatea nu poate justifica faptul ca aceste achiziții sunt efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.

În data de 11.12.2017, în baza contractului de vânzare cumpărare și a facturii nr. ...., societatea .....SRL a vândut către societatea .....SRL cu valoarea totala de .....lei, următoarele imobile:

- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren intravilan în suprafață de ..... mp în valoare de .....lei;
- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din constructii (magazie materiale, copertina metalica, latrina, atelier și birouri, platforma betonata, centrala termica), amenajare teren, construcție padocuri și depozite în valoare de ..... lei;
- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren extravilan în suprafață de ..... mp în valoare de ..... lei.

În urma vânzării acestor imobile, societatea descarca din gestiune suma de .....lei prin următoarele note contabile:

- ..... = ..... lei - vânzare Teren J..... CF ..... (..... mp); CF ..... (.....mp);
- ..... = ..... lei - vânzare amenajare teren J.....;
- ..... = ..... lei - vânzare IMOBIL - CONFORM CF ..... J.....

Conform art. 11 alin. din Legea nr.27/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale*

*- pot sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau*

*- pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*Organul fiscal este obligat sa motiveze în fapt decizia de impunere emisa ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, dupa 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 proba avute în vedere pentru aceasta.”*

Conform prevederilor pct. 4 din HG nr. 1/2016, cu completările și modificările ulterioare:

*“În sensul prevederilor art.11 alin.1 din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care:*

*- nu este destinata sa producă: avantaje economice, beneficii, profituri*

*și care*

*- determina, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscala mai favorabila.”*

În data de 30.06.2017, societatea prin nota contabila 473 = 231 în suma de ..... lei transfera aceasta suma în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”.

În data de 29.12.2018, societatea înregistrează în contul 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” suma de ..... lei prin nota contabilă: 604 = 473 suma de .....lei

Suma de ..... lei reprezinta valoarea unor facturi înregistrate în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” și care în data de 30.06.2017 au fost trecute din contul 231 în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” la care societatea a dedus TVA în suma de ..... lei, suma cuprinsă în totalul de ..... lei.

De asemenea, considera ca prețul cu care a fost vândut imobilul nu reprezintă prețul pieței, societatea a vândut imobilul chiar sub valoarea investiției pe care susține ca a realizat-o la acesta locație.

Astfel din suma totală de ..... lei (compusă din ..... lei costul de achiziție al clădirii + ..... lei padocuri și depozite + ..... lei amenajare teren + ..... lei modernizare clădire), organele de inspecție fiscală au considerat ca și cheltuielile deductibile, în momentul scaderii din gestiune a acestora cu ocazia vânzării, valoarea de ..... lei reprezentând prețul de vânzare al clădirii (..... lei reprezentând prețul de achiziție a clădirii + suma de ..... lei reprezentând suma transferată din investiții în curs).

Considera ca pentru suma de ..... lei se acorda drept de deducere deoarece este suma până la care vânzarea respectivă se poate considera aferentă realizării de venituri, respectiv efectuată în scopul activității economice.

Organele de inspecție fiscală au acordat astfel drept de deducere pentru TVA în suma de ..... lei (..... lei X 20% (cota de TVA an 2016) = ..... lei), din totalul de ..... lei reprezentând TVA aferentă sumelor care au fost înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în perioada 01.07.2016 – 30.06.2017 și care în data de 30.06.2017 au fost înregistrate pe mijloace fixe.

Diferența în suma de ..... lei dintre TVA dedusă aferentă facturilor de achiziții înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” și TVA aferentă achizițiilor pentru care s-a acordat dreptul de deducere (..... lei – ..... lei) reprezintă TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere în luna decembrie 2017, respectiv luna vânzării imobilului.

În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat în luna vânzării imobilului respectiv ca societatea a dedus în mod eronat TVA în suma totală de ..... lei aferentă unor achiziții de diverse bunuri și servicii care nu pot fi justificate de către societate ca fiind utilizate pentru operațiunile sale taxabile, fiind încălcate astfel prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) coroborat cu art. 305 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile; [...].”

„Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. 1, lit. d se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, ...”

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...., emisă de AJFP ....., s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi de întârziere impozit profit = ..... lei;

- dobânzi de întârziere TVA = ..... lei;

pentru perioada 26.03.2018-11.03.2019.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ...., emisă de AJFP ....., s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... lei, pentru perioada 26.03.2018-11.03.2019.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea .....SRL, uzând de prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în cuprinsul contestației susținerea orală a acesteia.

**Urmare acestei solicitări a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată «Minuta sedinței», anexată la dosarul cauzei.**

### **A. Aspecte procedurale**

**A.1.** În ceea ce privește argumentul societății cu privire la faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... nu ar fi motivată în fapt și în drept, se rețin următoarele:

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

**“ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

*[...] (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*[...] e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept; [...]*”

Din analiza titlului de creanță reprezentat de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...., reiese că aceasta respectă întocmai prevederile OPANAF nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*” cuprinzând motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina petentei a obligațiilor fiscale suplimentare, preluate din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care potrivit prevederilor legale se constituie anexă la titlul de creanță și cuprinde pe larg constatările organelor de inspecție fiscală atât din punct de vedere factual cât și legal.

Împrejurarea că societatea contestată nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actul administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale nu echivalează cu nemotivarea acestora.

Având în vedere cele mai sus expuse, se reține că argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... și Raportul de inspecție fiscală nr. .... în conformitate cu prevederile legale incidente.

**A.2.** Referitor la nelegalitatea deciziei de impunere contestate, pe motiv că este întocmită cu încălcarea normelor de procedură privind efectuarea inspecției fiscale și fără utilizarea mijloacelor de probă, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;  
b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

De asemenea, la art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“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 factual 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;(...)”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate pe larg motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală (așa cum s-a reținut mai sus la pct. II), 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 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 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr..... 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.

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.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat 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.

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.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, precum și art. 55 alin. (2) și art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

**Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) 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**

(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.

ART. 55

**Mijloace de probă**

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

ART. 113

**Obiectul inspecției fiscale**

(1) Inspecția 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”.

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF, precum și documente și explicațiile prezentate de reprezentanții acesteia, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentul societății privind nelegalitatea deciziei de impunere atacate neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**B.1. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ..... este investit să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente dobânzilor, asigurărilor și leasingurilor pentru autoturisme, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că respectivele autoturisme au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății.**

În fapt, societatea ..... SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, în perioada 01.01.2016 – 30.06.2018, în suma de ..... lei, reprezentând dobânzi, asigurări și alte cheltuieli aferente leasingurilor pentru autoturisme

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit suma totală de ..... lei, reprezentând 50% din totalul cheltuielilor aferente dobânzilor, asigurărilor și alte cheltuieli aferente leasingurilor pentru autoturisme, conform prevederilor art. 25 alin.(3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel: ..... lei aferente anului 2016, ..... lei aferente anului 2017 și ..... lei în perioada 01.01.2018-30.06.2018.

În anul 2016, suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:

- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”;
- ..... lei în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe”;
- ..... lei în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”;
- ..... lei în contul 6651 „Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

În anul 2017, suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:

- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”;
- ..... lei în contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”;



- ..... lei în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”;
- ..... lei în contul 6651 „Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

În perioada 01.01.2018-30.06.2018, suma de ..... lei a fost înregistrată în următoarele conturi:

- ..... lei în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;
- ..... lei în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”.

De asemenea, societatea .....SRL a dedus în perioada verificată suma totală de ..... lei (anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală) reprezentând TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturismele societății.

Organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA la 50% asupra ratelor de leasing. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma totală de ..... lei (anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), reprezentând 50% din TVA aferentă ratelor de leasing pentru autoturismele societății contestatoare, conform prevederilor art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**Societatea .....SRL nu a prezentat foi de parcurs din care să rezulte că acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației.**

**În drept, în materia impozitului pe profit**, pentru operațiunile efectuate începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) și alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

*“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.*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*[...] I) 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 [...].*

În explicarea prevederilor legale de la art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 16 din HG nr. 1/2016 se precizează:

*“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.*

**(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale** la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs [...].”

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, se reține că pentru stabilirea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile efectuate cu achizițiile de bunuri/de servicii, pentru care societatea nu poate justifica necesitatea efectuării acestora în scopul activităților desfășurate și cele înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Totodată, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate - vehicule care îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor. Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, sunt aplicabile prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

*"Art. 298. - (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".*

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1/2016:

*"68. (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.**

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(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 situați 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”.*

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, acordarea integrală a dreptului de deducere fiind realizată prin prezentarea de documente justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

***Conform prevederilor legale anterior citate, pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.***

***Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana 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.***

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, contestatoarea avea posibilitatea de a preciza cine utilizează mijloacele de transport și calitatea acestora în cadrul societății, de a prezenta în susținerea contestației documentele prin care mijloacele de transport au fost date spre utilizare angajaților societății, foi de parcurs, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare și/sau orice alte documente prin care face **dovada utilizării exclusive în scopul activității economice.**

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

***„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”.***

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească,

regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249- Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Pentru deductibilitatea 100% a TVA și a cheltuielilor aferente autoturismelor, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”.**

***În acest sens societatea avea posibilitatea de a prezenta o dovadă privind kilometrajul autoturismelor, astfel încât să se poată stabili că acestea nu au fost utilizate, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de ”exclusivitate” a utilizării în scop economic a autoturismelor potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere.***

***Cum societatea nu face dovada utilizării exclusive pentru desfășurarea activității economice a acestor autovehiculele, în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere integral pentru TVA și cheltuielile legate de aceste autovehicule este vădit neîntemeiată.***

Față de cele anterior precizate, se reține că societatea nu a făcut dovada utilizării mijloacelor de transport exclusiv în scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care să conțină informațiile minime obligatorii prevăzute de lege, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei.**

**B.2. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ..... este investit să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente, în condițiile în care petenta nu vine cu elemente noi care să combată constatările din actul atacat, iar argumentele prezentate în susținere nu sunt în măsură să dovedească ca achizițiile de bunuri/prestările de servicii au fost utilizate pentru modernizarea imobilizărilor corporale.**

În fapt, în perioada 01.07.2016 – 30.06.2017, societatea a înregistrat suma de .....lei în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” servicii și materiale de construcție utilizate pentru următoarele investiții efectuate de către societate:

- modernizare clădire J.....;
- construcție padoc și depozite J.....;
- amenajare teren pentru instalare stație betoane.

Terenul de la J..... a fost achiziționat conform Contractului de vânzare - cumpărare nr.....și înregistrat în evidenta contabilă conform notei contabile 211.02 = 462 cu valoarea de ..... lei.

De asemenea, imobilul de la J..... a fost achiziționat de la societatea .....SRL, societate în faliment în data de 02.09.2016, și înregistrat în evidenta contabilă conform notei contabile 212.02 = 401 cu valoarea de ..... lei.

În data de 30.06.2017, societatea a înregistrat în evidenta contabilă următoarele note contabile:

212.02 = 231 .....lei cu explicația modernizare construcție J.....;

212.03 = 231 .....lei cu explicația construcție padocuri + depozit J.....;

2112.02 = 231 ..... lei cu explicația amenajare teren J.....

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin adresa din data de 22.01.2019, următoarele documente:

- autorizația de construcție prin care să se facă dovada efectuării lucrărilor de investiție în care au fost incluse materialele de construcție înregistrate de către societate în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” și care în data de 30.06.2017 au fost trecute din contul 231 în următoarele conturi:

- 212.02 - modernizare construcție J..... - suma de ..... lei;
  - 2112.02 - amenajare teren J..... - suma de ..... lei;
  - 212.03 - construcție padocuri + depozite - suma de .....lei.
- situații de lucrări, contracte și facturi, din care să rezulte cine a efectuat lucrările în care au fost incluse materialele înregistrate de societate în contul 231 în perioada menționată mai sus;
- procese - verbale de recepție a lucrărilor la finalizarea acestora semnate de dirigințele de șantier;
- procesele -verbale de recepție a mijloacelor fixe rezultate în urma investiției;
- declarațiile înregistrate la Direcția Fiscală a mijloacelor fixe nou rezultate precum și cele de majorare a valorii celor existente (la care a avut loc modernizarea în urma investiției).

În data de 28.01.2019, a fost primită pe e-mail adresa de răspuns nr. ....în care se precizează următoarele:

- s-a transmis Autorizația de construcție nr..... prin care se autorizează executarea lucrărilor de construcție pentru „Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public”;

- Decizia de emitere a autorizației de mediu nr. ....;

- Procesul - verbal de recepție la terminarea lucrărilor și de punere în funcțiune pentru obiectivele de investiții ..... - în evidenta contabilă, investiția figurează ca și recepționată în 30.06.2017;

- Fisa de cont pentru contul 231 și diverse scanări după facturi și contracte de prestări servicii pentru bunurile și lucrările înregistrate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017

Din verificarea efectuată, precum și din adresa de răspuns, s-a constatat faptul ca societatea **nu deține autorizație de construcție pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri.**

**Societatea deține autorizație de construcție doar pentru amenajare teren pentru montare Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public**, stație de beton care a fost închiriată de la .....SRL în baza Contractului de locațiune nr. ....pentru perioada 01.08.2016 – 31.12.2017.

În luna decembrie 2017, societatea a renunțat la contractul de închiriere menționat mai sus, cedând stația de beton către societatea ..... SRL, aceasta rămânând pe terenul respectiv și fiind revândută de către societatea .....SRL către societatea .....SRL.

Valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de beton, respectiv suma de .....lei înregistrată de societate în contul 2112.02, a fost cuprinsă în factura nr. ....emisa către societatea ..... SRL la poziția 2 Construcții, amenajare teren J....., construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan .....cu valoarea de vânzare în suma de .....lei.

În fapt, poziția 2 din factura nr. ....emisa către societatea ..... SRL cuprinde construcții, amenajare teren J....., construcție padocuri și depozite, centrala termică în condensatie, boiler tanc în tanc, cazan....., înregistrate în contabilitatea petentei astfel:

- valoarea de achiziție a clădirii în suma de .....lei;
- valoarea modernizării clădirii înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 212.02 = 231 în suma de .....lei;
- valoarea construcției de padocuri + depozite înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 212.03 = 231 în suma de ..... lei;
- valoarea amenajării terenului pentru montarea stației de asfalt înregistrată în data de 30.06.2017 prin nota contabilă 2112.02 = 231 în suma de ..... lei.

Toate aceste bunuri înregistrate în evidenta contabilă la o valoare contabilă totală în suma de .....lei sunt **vândute la doar 6 luni de la recepția investiției la o valoare de ..... lei**, valoare mult sub prețul de cost din evidenta contabilă și sub valoarea de piață a bunurilor respective.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală un raport de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 de către dl....., evaluator, în baza unei inspecții realizate în data de 02.06.2017 în urma căreia valoarea de piață a proprietății evaluate, respectiv „*Clădire birouri, atelier și spații tehnice*”, se stabilește la .....lei, respectiv ..... Euro.

La punctul 1.7.1, se menționează ca nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări investiții până la data evaluării. De asemenea, la punctul 4.4. Abordare prin cost pagina 15-18 se menționează:

- **uzura fizică la ambele clădiri în proporție de 53,9%;**
- depreciere funcțională în proporție de 10%;
- depreciere economică în proporție de 15%.

În data de 11.12.2017, în baza Contractului de vânzare cumpărare și a facturii nr. ...., societatea ..... SRL a vândut către societatea ..... SRL cu valoarea totală de .....lei, următoarele imobile:

- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren intravilan în suprafață de ..... mp în valoare de ..... lei;

- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din construcții (magazie materiale, copertina metalică, latrina, atelier și birouri, platforma betonată, centrala termică), amenajare teren, construcție padocuri și depozite în valoare de ..... lei;

- imobilul înscris în CF ..... J..... compus din teren extravilan în suprafață de ..... mp în valoare de .....lei.

Societatea contestatoare, în urma vânzării acestor imobile, a descărcat din gestiune suma de ..... lei prin următoarele note contabile:

- 6583 = 2111.02 .....lei - vânzare teren J..... CF ..... (.....MP); CF ..... (.....MP);

- 6583 = 2112.02 ..... lei - vânzare amenajare teren J.....;

- 6583 = 212.02 ..... lei - vânzare imobil - conform CF ..... J.....

**a. Organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în suma de ..... lei (diferența dintre prețul de vânzare a imobilelor, respectiv suma de .....lei, și costul de achiziție al clădirii, respectiv suma de .....lei) din suma totală de ..... lei înregistrată de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind cedarea activelor” reprezentând majorarea valorii imobilelor ca urmare a trecerii de pe investiție în curs a respectivei valori, apreciind că pentru suma de ..... lei (..... lei – ..... lei) societatea nu poate face dovada realizării efective a acestor investiții, **neavând autorizații de construcție și alte documente prin care să dovedească realizarea acestor investiții.****

**b. De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat ca și nedeductibile din punct de vedere fiscal suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea” aferenta perioadei 01.07.2017-31.12.2017 pentru valoarea investiției cu care a fost majorată valoarea mijloacelor fixe menționate mai sus.**

Astfel, **organele de inspecție fiscală au respins la deducere suma de ..... lei** (suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind cedarea activelor” + suma de ..... lei înregistrată de societate în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea” aferenta perioadei 01.07.2017-31.12.2017).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ..... lei [..... lei X 20% (cota de TVA an 2016) = ..... lei], din totalul de .....lei reprezentând TVA aferenta sumelor care au fost înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în perioada 01.07.2016 – 30.06.2017 și care în data de 30.06.2017 au fost înregistrate pe mijloace fixe.

Astfel, pentru diferența în suma de ..... lei dintre TVA dedusă aferentă facturilor de achiziții înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” și TVA aferenta achizițiilor pentru care s-a acordat dreptul de deducere (.....lei – ..... lei), organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.



În susținerea contestației, petenta a depus Raportul nr. .... de verificare a „Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice” realizat de evaluator autorizat ANEVAR cu specializarea EPI ....., data verificării fiind.....

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

**“Art. 11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”**

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere **economic, în scopul aplicării legii fiscale.**

De asemenea, art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“Art. 6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanță 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-(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.”**

Față de cele de mai sus, se reține ca organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

**În ceea ce privește impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“ART. 19 - Reguli generale**

**(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”**

**„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.”*

Norme metodologice la art. 19

*„Reguli generale*

*5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, **scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanță dintre scop și rezultatul final al acesteia.**

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Speței îi sunt incidente și prevederile art. 28 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“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.”*

Astfel, se retine ca în categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt incluse imobilizările corporale care sunt deținute de societate și utilizate în livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, au o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului.

Totodată conform art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 6 precizează:

*„(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.”*

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția de bunuri materiale și a serviciilor este condiționată de necesitatea acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice iar cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

**În ceea ce privește TVA**, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

*”Art. 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.*

*”Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

*”Art. 299. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.*

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

**Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat,**

**respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.**

**Referitor la ajustarea taxei deductibile** sunt aplicabile prevederile art. 266 și 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"Art. 266 (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

**3. active corporale fixe** reprezintă orice imobilizare corporală amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;"

*„ART. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*

*(1) În sensul prezentului articol:*

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;*

*b) bunurile care fac obiectul unui contract de închiriere, de leasing, de concesionare sau oricărui altui tip de contract prin care bunurile se pun la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane. Operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile care sunt considerate bunuri de capital conform lit. a), efectuate de beneficiarul unui astfel de contract, aparțin beneficiarului până la sfârșitul contractului respectiv;*

*c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparații ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparații ori întreținerii bunurilor de capital.*

*(...)(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

**a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:**

*1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;*

*2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*

*3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;*

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8);

4. în cazul casării unui bun de capital;

e) în cazurile prevăzute la art. 287.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;(...)"

Norme metodologice la art. 305

**„79. (1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit regulilor stabilite la art. 305 alin. (5) din Codul fiscal. În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei. (...).**

**Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de evenimentele care modifică destinația bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.”**

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea desfășurării unei activități economice generatoare de operațiuni impozabile cu drept de deducere. În situația în care bunurile achiziționate nu mai sunt utilizate pentru activitatea economică dreptul

de deducere poate fi păstrat doar dacă neutilizarea bunurilor se datorează unor motive obiective, care nu depind de voința persoanei impozabile.

De asemenea, justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, **pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în spetă finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.**

Totodată, pentru controlul taxei deductibile aferente bunurilor de capital și ajustărilor efectuate, legiuitorul stipulează la art. 305 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, următoarele:

***„Persoana impozabila trebuie sa păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care sa permită controlul taxei deductibile și ajustărilor efectuate. Aceasta situație trebuie păstrată pe o perioada care începe în momentul la care taxa aferenta achiziției bunului de capital devine exigibila și se încheie la 5 ani dupa expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioada .”***

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, reținem următoarele:**

**1. Deși** organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin adresa din data de 22.01.2019, următoarele documente:

- autorizația de construcție prin care sa se facă dovada efectuării lucrărilor de investiție în care au fost incluse materialele de construcție înregistrate de către societate în perioada 01.07.2016 - 30.06.2017 în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” și care în data de 30.06.2017 au fost trecute din contul 231 în următoarele conturi:

- 212.02 modernizare construcție J.....I suma de ..... lei;

- 2112.02 amenajare teren J..... suma de ..... lei;

- 212.03 construcție padocuri + depozite suma de ..... lei.

**- situații de lucrări, contracte și facturi, din care sa rezulte cine a efectuat lucrările în care au fost incluse materialele înregistrate de societate în contul 231 în perioada menționată mai sus;**

- procese - verbale de recepție a lucrărilor la finalizarea acestora semnate de dirigintele de șantier;

- procesele -verbale de recepție a mijloacelor fixe rezultate în urma investiției;

- declarațiile înregistrate la Direcția Fiscală a mijloacelor fixe nou rezultate precum și cele de majorare a valorii celor existente (la care a avut loc modernizarea în urma investiției);

**societatea contestatoare a depus în timpul inspecției fiscale doar următoarele mijloace de probă:**

- Autorizația de construcție nr. .... prin care se autorizează executarea lucrărilor de construcție pentru „**Stație de beton și asfalt și împrejmuire în comuna J..... fostul C.A.P. Intravilan-Extravilan Domeniul Public**”;

- Decizia de emiteră a autorizației de mediu nr. ....;

- Procesul - verbal de recepție la terminarea lucrărilor și de punere în funcțiune pentru obiectivele de investiții ..... - **în evidența contabilă, investiția figurează ca și recepționată în 30.06.2017;**

- Fișa de cont pentru contul 231 și diverse scanări după facturi și contracte de prestări servicii pentru bunurile și lucrările înregistrate în contul 231, „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” în perioada 01.07.2016 – 30.06.2017

Societatea contestatoare **nu deține autorizație de construcție pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri**, deși susține utilizarea achizițiilor de bunuri/prestărilor de servicii ce au făcut obiectul neacordării dreptului de deducere al cheltuielilor în sumă de ..... lei și TVA în sumă de .....lei în acest scop.

În speța în cauză își are aplicabilitate și Decizia nr. 13 din 8 aprilie 2019 referitoare la interpretarea și aplicarea art. 492 din Codul civil din 1864, art. 579 alin. (1), art. 577 alin. (2) din Codul civil, art. 37 alin. (5) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, conform căreia:

**„Lipsa autorizației de construire sau nerespectarea prevederilor acesteia, precum și lipsa procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor constituie impedimente pentru recunoașterea pe cale judiciară, în cadrul acțiunii în constatare, a dreptului de proprietate asupra unei construcții realizate de către proprietarul terenului, cu materiale proprii.”**

Faptul că petenta nu deține autorizație pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri dovedește că achizițiile de bunuri/prestările de servicii ce au făcut obiectul anularii dreptului de deducere al cheltuielilor/TVA nu au fost utilizate niciodată în scopul invocat de contestatoare. Simpla deținere a unor facturi și a unor contracte de prestări servicii nu dovedește că acestea au fost utilizate pentru renovarea clădirii și pentru construcție depozite și padocuri.

2. Un alt element ce menține constatarea organelor de inspecție fiscală este chiar raportul de evaluare prezentat de petentă, **raport de evaluare încheiat în data de 15.06.2017** de către dl. ...., evaluator, în baza unei inspecții realizate în data de 02.06.2017 în urma căreia **valoarea de piață a proprietății evaluate, respectiv „Clădire birouri, atelier și spații tehnice”, se stabilește la ..... lei, respectiv ..... Euro.**

La punctul 1.7.1, se menționează ca nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări investiții până la data evaluării. De asemenea, la punctul 4.4. „*Abordare prin cost*” pagina 15-18 se menționează:

- **uzura fizica la ambele clădiri în proporție de 53,9%;**
- depreciere funcțională în proporție de 10%;
- depreciere economică în proporție de 15%.

Este fără putință de tăgadă că **dacă clădirea în cauză ar fi beneficiat de modernizări, așa cum pretinde petenta, atunci la data de 15.06.2017 nu ar fi prezentat un grad de depreciere de 53,9% și nici o valoare de piață de ..... lei, ci ar fi fost evaluată cel puțin la o valoare apropiată de valoarea „modernizării” efectuate.**

3. Organele de inspecție fiscală **nu au anulat integral dreptul de deducere al cheltuielilor și al TVA, ci doar pentru achizițiile de bunuri/prestările de servicii pentru care petenta nu dovedește că au fost utilizate pentru majorarea efectivă a valorii imobilelor.**

**Astfel, a fost acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de ..... lei (diferența dintre prețul de vânzare a imobilelor, respectiv suma de .....**

lei, și costul de achiziție al clădirii, respectiv suma de ..... lei) **și TVA în suma de ..... lei** [..... lei X 20%(cota de TVA an 2016) = ..... lei].

Cheltuielile și TVA stabilite ca nedeductibile, sunt cele ce exced diferenței dintre prețul de vânzare a imobilelor și costul de achiziție al clădirii, respectiv:

- cheltuieli în sumă de ..... lei (..... lei – ..... lei);
- TVA în suma de ..... lei (..... lei – ..... lei);

în condițiile în care atât raportul de evaluare și lipsa autorizației dovedesc că achizițiile de bunuri/prestările de servicii ce au făcut obiectul anulării dreptului de deducere al cheltuielilor/TVA nu au fost utilizate în scopul pretins de petentă.

**4. Potrivit jurisprudenței comunitare, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura în original care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept. În acest sens, Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoare adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art.4 din Directiva 112 / 2006 / CE prevede:**

*“...nu împiedică autoritățile fiscale să solicite **dovezi obiective** care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile”.*

În consecință, având în vedere cele arătate mai sus, reiese foarte clar că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Doar simpla prezentare a unor documente nu asigură societății dreptul de deducere, aceasta trebuie să demonstreze cu dovezi obiective, din care să rezulte că serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile viitoare.

Ori, la dosarul contestației, **societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.**

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

De asemenea trebuie reținut faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA 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).



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

Potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94 (INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul Rompelman (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art. 4 din Directiva a VI-a, în prezent Directiva 112/2006/CE, nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină că, în speță, serviciile contractate/bunurile achiziționate dau naștere la activități taxabile.

Mai mult, în cazuri de fraudă sau abuz, în care de exemplu, persoana impozabilă în cauză sub pretextul inițierii desfășurării activității economice, de fapt efectuează achiziții pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, autoritatea fiscală poate solicita restituirea taxei deduse pe motivul că deducerea a fost efectuată fără îndeplinirea condițiilor de acordare a dreptului de deducere a taxei (Hotărârea Gabalfrisa, pct. 46, Hotărârea Rompelman, pct. 24 și Hotărârea INZO, pct. 23 și 24).

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să-și justifice dreptul de deducere exercitat.

Față de cele mai sus arătate, se reține faptul că societatea contestatoare nu a depus dovezi obiective din care să rezulte indubitabil faptul că **achizițiile de bunuri/ prestările de servicii ce au făcut obiectul anulării dreptului de deducere al cheltuielilor/TVA au fost utilizate pentru scopul pretins căta vreme nici măcar nu s-a autorizat pentru realizarea modernizărilor, iar valoarea stabilită de evaluator și, implicit, uzura dovedesc că nu s-au efectuat modernizări.**

5. În speță sunt incidente și prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului:

**„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”.*

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249- Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

**Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabilă logică juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

6. În ceea ce privește Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*” realizat de evaluator autorizat ANEVAR cu specializarea EPI ....., data verificării fiind **15.03.2019**, depus ca mijloc de probă în susținerea contestației, se rețin următoarele:

- raportul de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 a fost întocmit prin deplasarea la fața locului a evaluatorului autorizat ANEVAR ..... și prezintă constatări asupra stadiului clădirii la momentul respectiv;

- concluziile raportului de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 întocmit de evaluatorului autorizat ANEVAR ..... au fost acceptate de administratorul societății contestatoare la data întocmirii;

- la punctul 1.7.1 „*Restricții cu privire la documente*” la Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*” se menționează că **nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări pentru investiție**, aspect precizat și de organele de inspecție fiscală și motiv pentru neacordarea dreptului de deducere al cheltuielilor și al TVA;

- În Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*” se menționează că „verificarea este una cu caracter - în ceea ce privește aprecierea generală a raportului de evaluare supus verificării în Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*” se face precizarea că „**Întrucât verificarea este una cu obiectiv simplu aceasta nu conține și propria analiză a pieței imobiliare specifice realizată de evaluatorul verificator**”;

- din Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*”, reiese că societatea ..... SRL, în calitate de evaluator, a apreciat că „*Abordarea în evaluare selectată (abordarea prin cost) este mai puțin adecvată tipului de proprietate (construcție veche) și amplasamentului (J....., jud. T..... Fiind singura abordare aplicată, estimarea rezultată nu a putut fi comparată sau reconciliată cu cea obținută prin altă abordare, mai adecvată tipului de proprietate, de exemplu cea prin venit*”. Astfel, **deși societatea ..... SRL, în calitate de evaluator, a plecat de la premisa că abordarea de evaluare corectă nu era cea a costului deoarece construcția era veche, învederăm faptul că motivul pentru care societatea contestatoare solicită exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor și al TVA este tocmai faptul căci construcția a fost modernizată și nu era clădire veche. Societatea ce a întocmit Raportul nr. .... de verificare a „*Raport de evaluare Clădire birouri, Atelier și Spații tehnice*” a plecat în fapt chiar de la constatarea organelor de inspecție fiscală căci clădirea nu a fost modernizată așa cum susține petenta și a fost, la data vânzării uzată, așa cum a recunoscut și administratorul societății de la acea dată prin acceptarea raportului de evaluare încheiat în data de 15.06.2017 (prin deplasarea la fața locului a evaluatorului autorizat ANEVAR .....).**

Astfel, întrucât .....SRL nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei și pentru TVA în sumă de .....lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

***B.3. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ..... lei, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ..... este investit să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere al acestora, în condițiile în care petenta a dedus integral cheltuielile cu prestările de servicii efectuate în legătură cu achiziția unor utilaje.***

În fapt, în anii 2017 și 2018, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu prestările de servicii” suma de ..... lei (..... lei în anul 2017 + ..... lei în anul 2018) reprezentând servicii prestate de către societatea .....SRL, conform Contractului nr. .... constând în servicii aferente unei consultanțe pentru întocmirea dosarului de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „Achiziție de utilaje la societatea .....SRL”.

Beneficiarul avea obligația conform contractului de a plăti consultantului un comision de 5% din valoarea eligibilă a proiectului la care se adaugă TVA.

Asa cum rezulta și din contractul menționat mai sus, aceste servicii sunt aferente coordonării dosarului de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „Achiziție de utilaje la societatea ..... SRL.”

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de .....lei (..... lei în anul 2017 și ..... lei în anul 2018), deoarece au apreciat că aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, având în vedere și faptul că la data înregistrării cheltuielilor mijlocul fix nu era achiziționat, cheltuielile în cauză reprezentând imobilizări corporale în curs de execuție.

Societatea contestatoare susține că, cheltuielile în cauză „ (...) se încadrează în categoria cheltuielilor înregistrate în avans, care influențează lunar rezultatul financiar, pe toată perioada de implementare a proiectului cu finanțare europeană nerambursabilă (...)”.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și

cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

„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.”

Norme metodologice la art. 19

„Reguli generale

5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate **conform reglementărilor contabile aplicabile**, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

**Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.**

În speță sunt incidente 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; (...)

(5) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) În cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;  
b) În cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) În cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(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);**

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

De asemenea, la pct. 85, pct. 231 și pct. 226 din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se arată:

„85. - (1) Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție.”

231. - (1) Imobilizările în curs de execuție. reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. **Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.**

**2) Imobilizările în curs de execuție. se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.**

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este, de obicei, același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

„Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

226. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse

la testarea echipamentului);

h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc.

(3) Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:

a) costurile de deschidere a unei noi instalații;

b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);

c) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului);

d) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie;

e) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

(4) În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Același tratament contabil se aplică și cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate sau costul activului respectiv, atunci când acesta este evidențiat ca stoc.

(5) În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

(6) Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea").

Conform prevederilor legale ante-menționate, în categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt incluse imobilizările corporale care sunt deținute de societate și utilizate în livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, au o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului.

**Cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.**

**Conform normelor contabile, anumite costuri angajate în legătura cu achiziționarea unei imobilizări corporale se înglobează în imobilizarea respectivă.**

**De asemenea, imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz, iar amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5).**

**Sintetizând constatările organelor de inspectie fiscală, precum și motivația petentei, reținem următoarele:**

**1. Cheltuielile înregistrate de petentă în anii 2017 și 2018, în contul 628 „Cheltuieli cu prestările de servicii” în suma de ..... lei (..... lei în anul 2017 + ..... lei în anul 2018), reprezentând servicii prestate de către societatea ..... SRL, conform Contractului nr.....constând în servicii aferente unei consultante pentru întocmirea dosarului de finanțare în cadrul Programului**

Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „Achiziție de utilaje la societatea .....SRL”, sunt, conform prevederilor legale, costuri efectuate în vederea achiziției de utilaje, așa cum este prevăzut în contract și recunoaște petenta.

**2. La data înregistrării acestor cheltuieli, petenta nu a făcut dovada cu documente de natura mijloacelor de proba ca s-au recepționat utilajele pentru care s-au angajat costurile, fapt ce ar conduce la concluzia ca nu ar mai fi vorba de o imobilizare în curs de execuție, ci de o imobilizare corporala pentru care s-ar fi putut deduce amortizarea.**

Drept urmare, în speță sunt incidente și prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului:

**„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”.**

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249- Sarcina probei**

**Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.**

**Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba**

**Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.**

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

**3. Organele de inspecție fiscală nu au susținut că suma de ..... lei reprezintă cheltuieli ce nu au fost realizate în scopul desfășurării activității economice, dar rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. În mod corect organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de ducere al cheltuielilor deoarece la data înregistrării acestor imobilizări aveam de a face cu o imobilizare corporală în curs de execuție, petenta având posibilitatea deducerii cheltuielilor cu amortizarea ulterior (prin incorporarea acestor cheltuieli în valoarea utilajelor), la recepționarea utilajelor, în măsura în care acestea sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice.**

**4. În ceea ce privește documentele depuse de societatea contestatoare în data de 05.08.2019**, acestea nu au relevanță în ceea ce privește acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ..... lei, câtă vreme organele de inspectie fiscală nu au plecat de la premisa că servicii prestate de către societatea .....SRL, conform Contractului nr. .... constând în servicii aferente unei consultanțe pentru întocmirea dosarului de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional pentru realizarea proiectului cu titlu „*Achiziție de utilaje la societatea .....SRL*”, nu sunt pentru desfasurarea activității economice. Reiteram faptul ca motivul ce a condus la anularea dreptului de deducere pentru cheltuielile în suma de .....lei este acela ca acestea trebuie înglobate în miloacele fixe reprezentând utilajele, utilaje nereceptionate la data respectivă, petenta având posibilitatea deducerii cheltuielilor cu amortizarea ulterior (prin incorporarea acestor cheltuieli în valoarea utilajelor), la recepționarea utilajelor, în măsura în care acestea sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice.

Astfel, întrucât societatea ..... SRL nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală care sa infirme situația de fapt constatata de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ..... lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**B.4. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ....**

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....., emisă de AJFP ....., s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- dobânzi de întârziere impozit profit = ..... lei;
- dobânzi de întârziere TVA = ..... lei;

pentru perioada 26.03.2018-11.03.2019.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plata pentru care s-au stabilit dobânzi de întârziere îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....., emisă de AJFP....., s-au stabilit creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... lei, pentru perioada 26.03.2018-11.03.2019.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plata pentru care s-au stabilit penalități de întârziere îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....



Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, scadente, conform „Situăției privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”, după cum urmează:

Obligație fiscală principală	Termenul scadent	Valoarea lunară/trimestrială	Valoarea cumulată
Impozit profit	25/10/2016	.....	.....
	27/03/2017	.....	.....
	25/04/2017	.....	.....
	25/07/2017	.....	.....
	25/10/2017	.....	.....
	26/03/2018	.....	.....
TVA	26/09/2016	.....	.....
	25/10/2016	.....	.....
	25/11/2016	.....	.....
	21/12/2016	.....	.....
	25/01/2017	.....	.....
	27/02/2017	.....	.....
	27/03/2017	.....	.....
	25/04/2017	.....	.....
	25/05/2017	.....	.....
	26/06/2017	.....	.....
	25/07/2017	.....	.....
	25/08/2017	.....	.....
	25/09/2017	.....	.....
	25/10/2017	.....	.....
	27/11/2017	.....	.....
	21/12/2017	.....	.....
	25/01/2018	.....	.....
	26/02/2018	.....	.....
	26/03/2018	.....	.....
	25/04/2018	.....	.....
	25/05/2018	.....	.....
	25/06/2018	.....	.....
	25/07/2018	.....	.....
27/08/2018	.....	.....	
<b>TOTAL</b>			.....

**În drept**, începând cu data de 01.01.2016 aplicabile sunt prevederile art. 173 alin. (1) și alin. (2), art. 174 alin. (1), art. 176 alin. (1) și art. 181 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**“Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, 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.”**

**“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.”**

**“Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere 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) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”**

**“ART. 181**

**Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central**

**(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.**

**(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:**

**a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);**

**b) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată. ”**

Potrivit dispozițiilor legale mai sus pentru debitele înregistrate în evidența fiscală trebuie efectuate plățile în contul obligațiilor fiscale și sting obligațiile așa cum au fost înscrise în declarații și depuse la organul fiscal, în ordinea vechimii. Dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.

În ceea ce privește valoarea impozitului pe profit pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere, respectiv rândurile 4, 5 și 6 la care face referire societatea contestatoare, învederam că sumele de ..... lei, ..... lei și ..... lei reprezintă impozit pe profit neachitat la data de 28.01.2019, 29.01.2019 și, respectiv, 26.02.2019, impozitul pe profit cumulativ stabilit de inspecție fiind în sumă de ..... lei. Baza de calcul a dobânzilor de întârziere calculate la rândurile 4, 5 și 6 din

decizia contestată reprezintă impozitul pe profit rămas de achitat la scadentele respective, din impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ..... lei.

În mod, similar, în ceea ce privește baza de calcul a dobânzilor de întârziere aferente TVA neachitată la termenele scadente, petenta face confuzie între TVA înscrisă în „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală” și TVA de achitat, în sensul ca aceasta confunda noțiunea de TVA stabilită suplimentar la termenul scadent (sumă înscrisă în anexa în cauză) cu TVA datorată cumulată, TVA stabilită suplimentar urmare inspecției fiscale fiind în suma de ..... lei, iar baza de calcul a dobânzilor de întârziere diminuată cu suma achitată de societatea contestatoare.

Deoarece pentru creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- impozit profit = ..... lei;
- TVA = ..... lei;

stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar impozitul pe profit în suma de ..... lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... nu a fost contestat, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, petenta datorează accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .... și, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

#### DECIDE:

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de societatea ..... SRL împotriva:

a. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., pentru creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, reprezentând:

- impozit profit = .....lei;
- TVA = ..... lei.

**b.** Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....., pentru creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... **lei**, reprezentând:

- dobânzi de întârziere impozit profit = ..... lei;
- dobânzi de întârziere TVA = ..... lei.

**c.** Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ...., pentru creanțe fiscale accesorii în sumă totală de ..... **lei**.

- prezenta decizie se comunică la:

- societatea ..... SRL;
- AJFP ..... – Inspecție Fiscală;
- AJFP ..... – Serviciul Evidență pe Platitor Persoane Juridice

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....