

DECIZIA NR. 1394/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în insolvență,
cu domiciliul fiscal în mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15661/25.05.2017,
completată cu adresa nr. 19131/30.06.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 1826/23.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15661/20.05.2017, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2016, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Călugăreni, nr. 35, parter, cam. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 13464/17.05.2017, 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. F-X/17.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017*, acte administrativ fiscale emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2017 și **are ca obiect TVA în sumă de Y lei, impozitul pe profit în sumă de X lei și baza impozabilă stabilită suplimentar pentru profit, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data preluării plicului conținând *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2017 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017*, respectiv data de **07.04.2017** și data de **13.05.2017** la care a fost depus la poștă plicul conținând contestația în original, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe plic.

Contestația este formulată prin avocat CA în baza contractului de asistență juridică nr. 1426841/01.03.2017 și a împuternicirii seria B nr. 3324660/2017 prezentată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin avocat CA.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/17.03.2017 emisă de către A.J.F.P. X– Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2017, cu privire la **TVA în sumă de Y lei și la impozitul pe profit aferent cheltuielilor respinse la deducere în sumă totală de X1 lei.** Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 19131/30.06.2017, societatea completează contestația inițială și cu influența cheltuielilor de mai sus asupra bazei de impozitare stabilită suplimentar prin *Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017.*

A) Cu privire la impozitul pe profit/diminuarea pierderii fiscale

1) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X2 lei rezultată din reîncadrarea tranzacțiilor având ca obiect imobilul situat în Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, petenta consideră că prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 conferă dreptul de reîncadrare a operațiunii și nu a prețului și că prețul „real” a fost stabilit unilateral, fără

posibilitatea de apărare și cu încălcarea pct. 24 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1).

2) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X3 lei rezultată din reîncadrarea operațiunilor de închiriere a imobilelor din W str. Finlanda nr. 15 și Calea Șerban Vodă nr. 22-24 contestatara precizează că potrivit contractului de închiriere imobilul are o suprafață de 450 mp dar are doar 12 camere, a câte 10 mp fiecare, în care se pot efectua activități de birou, restul fiind dependințe.

În contestație se precizează că prin subînchirierea imobilelor au fost înregistrate venituri și consideră că utilizarea acestora chiar și pentru activități pasagere (pentru realizarea obiectului de activitate dar și ca locuință de serviciu utilizată de administrator sau de personalul societății) nu poate fi interpretată ca nefiind în scopul realizării de venituri.

3) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X4 lei rezultată prin considerarea cheltuielilor cu materialele auxiliare ca nefiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile

Contestatarul menționează că tâmplăria termopan a servit la înlocuirea ramelor/tocurilor de uși și ferestre degradate, și care favorizau pierderea de căldură, susținând că această achiziție s-a efectuat pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale.

4) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X5 lei rezultată din obligația refacuturii consumului de combustibil pus la dispoziția prestatorilor SC TE SRL, SC RC SRL și SC F SRL, în contestație se precizează că potrivit contractelor încheiate cu aceștia, prețul stabilit a fost de 3,5 euro/tonă transportată iar din motive de control asupra consumului de combustibil s-a convenit ca acesta să fie pus la dispoziție, contra cost, cu plata prin compensare cu valoarea serviciilor primite de către SC X SRL.

Cu privire la concluzia organelor de control că între societatea verificată și cele trei societăți furnizoare s-a derulat o operațiune de tip barter, petenta susține că nu este îndeplinită condiția ca livrările reciproce să concure la realizarea aceluiași obiectiv.

5) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X6 lei rezultată din aprecierea că operațiunea de scoatere din gestiune a excavatorului nu ar fi reală întrucât nu sunt elemente suficiente care să o probeze, petenta menționează că de la momentul achiziției și până în august 2016 excavatorul a fost închiriat la SWM SRL în vederea realizării de operațiuni taxabile.

B) Cu privire la TVA petenta completează precizările anterioare cu următoarele argumente:

1) Referitor la TVA în sumă de Y1 lei derivată din contractele de închiriere a imobilelor din W str. Finlanda nr. 15 și Calea Șerban Vodă nr. 22-24 petenta consideră că faptul că nu a utilizat imediat imobilele și că nu au fost efectuate mențiuni la ORC nu poate constitui o limitare a dreptului de deducere în accepțiunea art. 21 alin. (2) din Legea 571/2003 pentru care normele metodologice de aplicare nu fac nicio precizare similară.

2) Referitor la TVA în sumă de Y2 lei derivată din relația cu BI SRL petenta reia motivațiile de la punctul 4- Impozitul pe profit.

3) Referitor la TVA în sumă de Y3 lei derivată din derularea contractelor cu TE SRL, RC SRL și F SRL petenta precizează că nu a acționat ca un operator autorizat în sensul dispozițiilor art. 206⁶9 alin. (4) și (6) din Legea 571/2003 și nici nu a adăugat valoare, considerând că nu avea obligația refacuturii combustibilului cu colectare de TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/17.03.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de T lei, din care TVA în sumă totală de Y lei, perioada verificată fiind 01.10.2011-31.01.2017, impozit pe profit X, aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2014 și impozit pe

veniturile din salarii și contribuții aferente în sumă totală de Z lei, perioada verificată fiind 01.12.2011-31.01.2017.

De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017 prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de Z1 lei, pentru perioada 01.01.2015- 31.01.2017.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2017 și în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Față de sumele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/17.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare F-X/17.03.2017, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la tranzacțiile efectuate cu imobilul din Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea

În baza facturii 1004/30.11.2012, în valoare de **X7 lei**, contribuabilul verificat a achiziționat de la SLV SRL (CUI X3) un imobil cu o suprafață de 108 mp, situat în mun. Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, bloc P+3, redacție, et. 2.

În ceea ce privește acest imobil, X SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală un raport de evaluare întocmit în data de 25.03.2014 de către evaluatorul autorizat SH, legitimat sub nr. X, membru titular ANEVAR, pentru a servi destinatarului la ING Bank. Potrivit acestui raport, imobilul a fost evaluat la valoarea de **X8 lei**.

Acest imobil a fost înstrăinat în baza facturii nr. 0006/14.01.2016 către clientul OGL SRL, la un preț de vânzare de X9 lei (operațiune scutită fără drept de deducere).

Având în vedere diferențele semnificative între prețul imobilului înscris în factura emisă de către SLV SRL pe de o parte și prețul de piață înscris în raportul de evaluare și prețul de vânzare către OGL SRL, pe de altă parte, în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de achiziție, considerând că prețul real de achiziție de la SLV SRL este cel înscris în raportul de evaluare de către expertul evaluator, respectiv X8 lei. Drept urmare, organele de control au stabilit că societatea nu avea drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **X2 lei**, sumă cu care au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit.

2) Referitor la contractele de închiriere încheiate de societate

a) În luna noiembrie 2013, X SRL în calitate de locatar, încheie cu persoanele fizice X Margareta și X Staicu, în calitate de locatori, contractul de locațiune FN/16.11.2013. Obiectul acestui contract îl constituie închirierea integrală a imobilului compus din demisol, parter, etaj și mansardă, cu 12 camere, 3 bucătării, 4 băi, 3 toalete, garaj și curte, situat în W, str. Finlanda nr. 15, în suprafață de 450 mp, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri. Acest contract de locațiune a fost încheiat pe o perioadă de 4 ani, începând cu data de 01.12.2013.

În perioada decembrie 2013 – mai 2014, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu închirierea acestui imobil în valoare de X10 lei și cheltuieli cu utilitățile aferente în valoare de X11 lei.

Organele de control au constatat că SC X SRL a subînchiriat 100 mp din suprafața totală a imobilul mai sus, de 450 mp, către două societăți comerciale și a înregistrat venituri din chirii în sumă de X12 lei și venituri din refacturare utilități în sumă de X13 lei. Astfel, pentru suprafața de 350 mp din imobil, societatea verificată nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de venituri impozabile și nici nu declară sediu secundar la această adresă.

Având în vedere cele prezentate anterior, în baza prevederilor art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat nedeductibile cheltuieli cu chiria în sumă totală de X14 lei și cheltuieli cu utilitățile în sumă de X15 lei, și au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de X16 lei.

b) În luna octombrie 2013, X SRL în calitate de locatar, încheie cu societatea GROUP SRL, în calitate de locator, contractul de închiriere spațiu nr. 27/01.10.2013. Obiectul acestui contract îl constituie închirierea unui spațiu situat în W, str. Calea Șerban Vodă nr. 22-24, corp D1, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri. Potrivit actului adițional nr. 1 la contractul de închiriere spațiu nr. 27/01.10.2013, părțile au decis rezilierea contractului începând cu data de 01.01.2014.

În perioada de valabilitate a contractului societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu închirierea acestui imobil în valoare de X17 lei și cheltuieli cu utilitățile aferente în valoare de X18 lei.

Organele de control au constatat că SC X SRL nu a avut sediu/punct de lucru declarat la această adresă și nu a înregistrat venituri din subînchirierea acestui spațiu, astfel că închirierea spațiului din localitatea W, str. Calea Șerban Vodă nr. 22-24, corp D1, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri nu se justifică.

Având în vedere cele constatate și faptul că bunurile nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003, organele de control au stabilit că societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **Y1 lei**, aferentă cheltuielilor cu utilitățile.

Având în vedere cele prezentate anterior la punctele a) și b), în baza prevederilor art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat nedeductibile cheltuieli cu chiria în sumă totală de X19 lei (X14+ X17 lei) și cheltuieli cu utilitățile în sumă de X20 lei (X15+ X18 lei), și au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de **X3 lei**.

3) Referitor la achizițiile efectuate de la SC BI SRL (CUI X)

În luna octombrie 2013, în baza facturilor emise de SC BI SRL, societatea verificată înregistrează în evidența contabilă în contul de cheltuieli 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" suma de X4 lei reprezentând contravaloarea a 61,08 mp tâmplărie PVC Rehau, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de Y2 lei, achiziție pentru care societatea nu a prezentat un contract de vânzare-cumpărare și/sau situații de lucrări privind montajul tâmplăriei PVC, și niciun alt document din care să reiasă destinația acesteia și locul de montare.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003, organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile de exploatare în sumă totală de **X4 lei** și au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu această sumă. De asemenea, s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y2 lei**, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003.

4) Referitor schimbul de bunuri și servicii

În perioada supusă verificării X SRL a desfășurat în principal activitate la nivelul Haldei de zgură din localitatea X, județul Olt constând în consultanță tehnică, intermediere transport deșeuri, subcontractare utilaje, pentru societatea V SRL (CUI X).

Transportul de deșeuri nepericuloase și de pământ rezultat din aceste servicii a fost efectuat de diverși prestatori de servicii, în baza contractelor încheiate de societatea verificată cu societățile TE SRL (CUI X), RC SRL (CUI X), F SRL (CUI X).

Potrivit contractelor încheiate cu acești prestatorii de servicii efectuează pentru X SRL transportul de pământ decontaminat, stabilizat, deșeuri nepericuloase pe ruta S-B (X) cu mijloace de transport aparținând prestatorilor, prețul pentru serviciile de transport fiind stabilit la 3,5 euro/tona transportată, combustibilul fiind pus la dispoziție de către X SRL contra cost, iar în momentul emiterii facturii de către prestator, valoarea motorinei consumate puse la dispoziție va fi evidențiată și calculată în factura finală emisă.

În perioada octombrie - noiembrie 2014, societatea X SRL a înregistrat un consum total de combustibil în valoare de X5 lei, reprezentând combustibilul care a fost pus la dispoziția societăților care au efectuat prestări servicii transport în beneficiul său, a cărui valoare a fost

compensată cu o parte din contravaloarea totală a acestor servicii.

Având în vedere că achizițiile de combustibil au fost efectuate de X SRL în contul prestatorilor de servicii de transport, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), 128 alin. 2 și ale art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 6 alin. 3 și alin. 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, organele de control au considerat că societatea verificată a livrat acest combustibil către societățile prestatoare și avea obligația de a refactura contravaloarea acestuia și de a înregistra veniturile aferente și TVA colectată. Drept urmare, organele de control au reîntregit veniturile impozabile cu suma de **X5 lei** și au colectat TVA în sumă de **Y3 lei**.

5) Referitor la scoaterea din gestiune a mijlocului fix excavator OK MH4

În baza facturii nr. 868/26.11.2015 emisă de SC M SRL (CUI X) societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziția unui excavator pe roți în valoare de X21 lei și TVA de Y4 lei. Contribuabilul nu a prezentat contract de vânzare- cumpărare sau Proces verbal de predare- primire din care să rezulte datele de identificare și starea tehnică a excavatorului.

Până în luna august 2016 excavatorul a fost utilizat pentru obținerea de venituri impozabile, respectiv a fost închiriat către societatea afiliată SWM SRL.

În luna octombrie 2016 societatea X SRL emite către societatea 3R SRL (CUIX) factura nr. 46/07.10.2016 în valoare de X22 lei, cu taxare inversă, reprezentând deșeu echipamente scoase din uz (excavator OKNH4).

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că societatea nu probează că mijlocul fix (excavator) casat reprezintă excavatorul achiziționat de la societatea M SRL și în baza prevederilor art. 19 alin. 1 și art. 25 alin. 1 și alin. 4 litera c) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, au diminuat pierderea fiscală cu suma de X6 lei, prin considerarea acestei valori ca și cheltuieli nedeductibile.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la baza baza impozabilă suplimentară în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă totală de X2 lei, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligațiilor de plată stabilite prin actele administrativ fiscale contestate.

În fapt, conform celor consemnate de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2017, în luna noiembrie 2012, în baza facturii nr. 1004/30.11.2012 emisă de SLV SRL (CUIX), contribuabilul verificat a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziția unui imobil în valoare de X7 lei, în suprafață de 108 mp, situat în mun. Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, bloc P+3, redacție, etajul , jud. X.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că SC X SRL a prezentat un raport de evaluare întocmit în data de 25.03.2014, de către evaluatorul autorizat SH, legitimat sub nr. X, membru titular ANEVAR, având ca obiect imobilul în speță și care a fost întocmit pentru a servi destinarului la ING Bank. Potrivit acestui raport scopul evaluării a fost estimarea valorii de piață a imobilului așa cum este definită în Standardele de Evaluare ANEVAR 2013, imobilul fiind evaluat la valoarea de X8 lei, în raport precizându-se și că prețul imobilelor a rămas constant în perioada 2012 - prima jumătate a anului 2014.

În baza facturii nr. 0006/14.01.2016, acest imobil a fost înstrăinat către clientul OGL SRL, prețul de vânzare fiind de X9 lei (operațiune scutită fără drept de deducere).

Conform celor precizate în raportul de inspecție, până la data vânzării, pentru acest imobil societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amortizarea în sumă de A1 lei iar, în urma operațiunii de vânzare, a fost înregistrată o cheltuială deductibilă fiscal cu valoarea rămasă de amortizat în sumă de X23 lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că între prețul imobilului înscris în factura emisă de către SLV SRL și prețul de piață înscris în raportul de evaluare

întocmit la o diferență de doar 14 luni, sunt diferențe semnificative, în condițiile în care prețul de vânzare al imobilelor a rămas constant în această perioadă.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, 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 sensul că 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.

Se reține că legea fiscală nu limitează elementele tranzacției asupra cărora organul fiscal poate interveni, astfel că, el poate, contrar celor susținute de petentă, să reîncadreze prețul acesteia pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

În speță, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 19 Reguli generale

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

art. 21 Cheltuieli

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform deficiențelor consemnate în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor contestate, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că SC X SRL înregistrează în evidența contabilă în relația cu partenerul SLV SRL, în calitate de furnizor, o serie de operațiuni astfel:

- în luna iunie 2012, în baza unei facturi proforme reprezentând "motorină Nordic" efectuează prin transfer bancar o plată în sumă de X lei;
- în luna iulie 2012, în baza facturii nr. 6/01.07.2012, reprezentând "avans" societatea înregistrează în creditul contului 4091.SLV suma de X lei și deduce TVA în sumă de Y lei;
- avansul înscris în factura nr. 6/01.07.2012 a fost stornat în luna noiembrie 2012, în baza facturii nr. 6s/05.11.2012 și totodată, în baza facturii nr. 1002/05.11.2012 petenta a înregistrat din nou în creditul contului 4091.SLV suma de X lei reprezentând avans și deduce TVA în sumă de X lei. Tot în această lună în baza facturii nr. 1003/30.11.2012 societatea înregistrează stornarea avansului acordat, însă rămâne cu un sold achitat furnizorului în sumă de X lei.

Având în vedere faptul că tranzacția de cumpărare de "motorină Nordic" nu a mai fost realizată, iar X SRL a achitat în avans suma de X lei către SLV SRL, în data de 30.11.2012, în

baza facturii nr. 1004/30.11.2012 în valoare de X7 lei, societatea achiziționează un imobil în suprafață de 108 mp situat în județul X, municipiul Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, bloc P+3, Redacție, etajul 2.

Contravaloarea imobilului a fost înregistrată în contul 212 "Construcții" în luna noiembrie 2012, deși contractul de vânzare cumpărare în baza căruia s-a realizat transferul dreptului de proprietate, a fost autentificat sub nr. 82/15.01.2013 numai în luna ianuarie 2013.

Date fiind cele constatate, organele de control au pus în aplicare prevederile art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ 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.”

coroborat cu art.7 alin. (3) din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

“(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.”

constatând că între prețul de achiziție a imobilului și prețul de piață stabilit de evaluatorul autorizat este o diferență de X2 lei, în condițiile în care, conform mențiunilor din raportul de evaluare, între data achiziției și data vânzării piața imobiliară nu a înregistrat modificări semnificative.

Astfel, având în vedere diferențele foarte mari existente între prețul de achiziție (X7 lei) pe de o parte și prețul de piață stabilit de evaluator (X8 lei) respectiv prețul cu care petenta a înstrăinat imobilul (X9 lei), pe de altă parte, în vederea reconsiderării tranzacției, organele de inspecție fiscală au apreciat prețul de achiziție ca fiind prețul stabilit prin raportul de evaluare întocmit în data de 25.03.2014, de către evaluatorul autorizat SH.

Prin considerarea prețului de achiziție la nivelul valorii de piață stabilite prin raportul de evaluare, față de cheltuieli cu amortizarea lunară de A2 lei (X7 lei: 480 luni) pe care petenta le-a încadrat la cheltuieli deductibile, organele de control au calculat amortizare deductibilă în sumă de doar A3 lei/lună (X8:480 luni), rezultând cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de A4 lei/lună (A2-A3). Astfel, pentru perioada februarie 2013- ianuarie 2016, au fost stabilite cheltuieli cu amorizarea deductibile fiscal în sumă de A5 lei (A3x 36 luni) și cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în sumă totală de A6 lei (A4x 36 luni).

De asemenea, la momentul vânzării imobilului valoarea rămasă de amortizat ar fi trebuit să fie de doar X24 lei (X8 lei prețul de piață-A5 lei amortizarea deductibilă) față de care contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de X23 lei, rezultând o cheltuială dedusă nejustificat în sumă de X25 lei.

Astfel, în urma inspecției s-a stabilit că, aferent imobilului din mun. Q, contribuabilul a dedus nejustificat cheltuieli în sumă totală de X2 lei (A6 lei+ X25 lei).

În contestația depusă, petenta confirmă că „organele de inspecție fiscală au reținut corect situația de fapt, sub aspectul succesiunii tranzacțiilor care au avut ca obiect imobilul”, dar susține că prețul „real” a fost stabilit unilateral, fără posibilitatea de apărare și cu încălcarea pct. 24 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1).

Referitor la aceste aspecte semnalate, se reține că petenta însăși a prezentat la control Raportul de evaluare întocmit de către evaluatorul autorizat SH, raport care a fost întocmit pentru a reflecta valoarea de piață a imobilului și pe care SC X SRL și l-a însușit ca atare, prețul fiind acceptat de petentă în relația cu instituția de credit. Astfel, având în vedere faptul că în relația cu instituția de credit societatea a considerat corect prețul de piață din raportul de evaluare, considerarea acestuia de către organele de control ca fiind prețul de achiziție real nu poate fi calificată ca o decizie unilaterală, concluzia având la bază o expertiză autorizată și

acordul tacit al contribuabilei. De altfel, petenta nu explică în niciun fel care ar fi putut fi motivul pentru care, într-o perioadă relativ scurtă de timp (14 luni), prețul imobilului a scăzut cu peste 60% de la X7 lei la X8 lei, în condițiile în care piața nu a suferit modificări majore.

Referitor la invocarea punctului 24 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, se reține că acesta este dat în aplicarea alineatului (2) al art. 11 din Legea 571/2003 și se referă la tranzacțiile între persoane afiliate, situație care nu se aplică în speță.

Având în vedere cele prezentate anterior și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile cu amortizarea și cu valoarea rămasă neamortizată aferente imobilului situat în mun. Q, str. Constantin Dobrogeanu Gherea, bloc P+3, redacție, etajul, jud. X, și au stabilit ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit cheltuiala în sumă de **X2 lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

III.2. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X3 lei și la TVA în sumă de Y1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA sumele înregistrate pentru spațiile din W, str. Finlanda nr. 15 și Calea Șerban Vodă nr. 22-24, în condițiile în care argumentele și motivațiile aduse în susținere de petentă nu probează că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna noiembrie 2013, SC X SRL în calitate de locatar, încheie cu persoanele fizice X Margareta și X Staicu, în calitate de locatori, contractul de locațiune FN/16.11.2013 având ca obiect închirierea integrală a imobilului compus din demisol, parter, etaj și mansardă, cu 12 camere, 3 bucătării, 4 băi, 3 toalete, garaj și curte, situat în W, str. Finlanda nr. 15, Sector I, în suprafață de 450 mp, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri. Acest contract de locațiune a fost încheiat pe o perioadă de 4 ani începând cu data de 01.12.2013.

Pentru acest imobil, în perioada 01.12.2013 – mai 2014, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X10+X11 lei, din care cheltuieli cu închirierea în valoare de X10 lei și cheltuieli cu utilitățile aferente în valoare de X11 lei.

Totodată, organele de control au constatat că SC X SRL a subînchiriat 100 mp din suprafața totală a imobilul mai sus, de 450 mp, către două societăți comerciale și a înregistrat venituri în sumă totală de X12+X13 lei reprezentând venituri din chirii (în sumă de X12 lei) și venituri din refacturare utilități (în sumă de X13 lei).

În luna octombrie 2013, X SRL în calitate de locatar, încheie cu societatea GROUP SRL, în calitate de locator, contractul de închiriere spațiu nr. 27/01.10.2013, având ca obiect închirierea unui spațiu situat în W, str. Calea Șerban Vodă nr. 22-24, corp D1, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri. Potrivit actului adițional nr. 1 la contractul de închiriere spațiu nr. 27/01.10.2013, părțile au decis rezilierea contractului începând cu data de 01.01.2014.

În perioada de valabilitate a contractului societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu închirierea acestui imobil în valoare de X17 lei și cheltuieli cu utilitățile aferente în valoare de X18 lei.

Organele de control au constatat că SC X SRL nu a avut sediu/punct de lucru declarat la această adresă și nu a înregistrat venituri din subînchirierea acestui spațiu, astfel că închirierea spațiului din localitatea W, str. Calea Șerban Vodă nr. 22-24, corp D1, pentru a fi folosit de locatar cu destinația de birouri nu se justifică.

În drept, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

art. 21 **Cheltuieli**

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, organele de control au constatat că în perioada verificată petenta a luat în chirie două imobile situate în mun. W, aferent cărora a dedus cheltuieli cu chiria și cu utilitățile. Referitor la cele două imobile închiriate, se reține că societatea verificată nu declară sediu secundar la aceste adrese.

De asemenea, se reține că imobilul din str. Finlanda a fost subînchiriat în proporție de 22%, fiind înregistrate venituri din chirii și din refacturarea utilităților în proporție de 25% pentru fiecare din cei doi chiriași, iar pentru imobilul din Calea Șerba Vodă nu au fost încheiate contracte de subînchiriere.

În susținerea contestației, petenta precizează că a înregistrat venituri din subînchirierea imobilelor și că spațiile respective au fost utilizate în scopul realizării obiectului de activitate dar și ca locuință de serviciu pentru administrator sau personalul societății.

Referitor la susținerea societății că spațiile închiriate au fost utilizate în scopul realizării obiectului de activitate, organul de soluționare reține că susținerile nu sunt probate. Aceasta nu a precizat care au fost activitățile desfășurate la aceste adrese care au condus la realizarea de operațiuni taxabile, exceptând suprafața parțială de 100mp subînchiriată din imobilul din str. Finlanda, și nu a prezentat documente de natură să justifice desfășurarea vreunei activități impozabile în imobilul din Calea Șerban Vodă, în diferența de 350 mp din imobilul din str. Finlanda; mai mult petenta precizează ca a utilizat această suprafață din imobil ca locuință pentru administrator sau personalul societății.

Referitor la susținerea petentei că a înregistrat venituri din subînchirierea imobilelor, organul de soluționare reține că în cazul imobilului situat în Calea Șerban Vodă, petenta nu a subînchiriat acest spațiu iar în cazul imobilului din str. Finlanda, contractele de subînchiriere au avut ca obiect doar 22% din suprafața imobilului. De asemenea, se reține că organele de control au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu chiria achitată de societatea verificată pentru imobilul din str. Finlanda pentru suprafața subînchiriată, cheltuielile respinse la deducere fiind aferente doar spațiilor pentru care petenta nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la motivația petentei conform căreia spațiile ar fi fost utilizate ca locuință de serviciu, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (3) lit. I) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

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

*l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu **situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;***”

De asemenea conform definiției dată de art. 2 din Legea nr. 114/1996/R Legea locuinței: *“art. 2 Termenii utilizați în cuprinsul prezentei legi au următorul înțeles:*

d) Locuință de serviciu

Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.

iar în Hotărârea nr. 1275/2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996 la art. 29 legiuitorul explicitează că:

„art. 29

(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.”

Conform acestor prevederi legale se reține că sunt deductibile cheltuielile pentru locuințele de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau sedii secundare. Se mai reține că în conformitate cu documentele din dosarul contestației, în perioada verificată SC X SRL nu a avut sediul social în W, în perioada 29.11.2012-22.05.2014 sediul social fiind declarat în localitatea B iar în perioada 23.05.2014-21.12.2016 în localitatea X, sediul social fiind modificat la o adresă din mun. W abia în data de 23.12.2016, deci ulterior închirierii celor două spații. De asemenea, se constată că petenta a avut puncte de lucru declarate în localitățile T jud. X și B jud. Olt, astfel că nu este îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art. 21, alin. (3) lit. I) antecitat.

Mai mult, conform precizărilor din Legea 114/1996/R și din H 1275/2000 anterior citate, pentru ca o locuință să aibă calitatea de locuință de serviciu, aceasta trebuie să se afle în patrimoniul agentului economic, deci trebuie să fie în proprietatea sa.

Având în vedere cele prezentate anterior, prevederile legale invocate, întrucât petenta nu aduce în susținere documente din care să reiasă că spațiile închiriate analizate în speță au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile, în mod legal organele de control au considerat nedeductibile cheltuieli cu chiria în sumă totală de X19 lei (X14+ X17 lei) și cheltuieli cu utilitățile în sumă de X20 lei (X15+ X18 lei), și au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de **X3 lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Pe linie de TVA, conform prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 155, 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;

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 73, alin. 1 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

„Art. 73 alin. 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”

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să justifice că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu a probat că spațiul situat în W, Calea Șerban Vodă, a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, se constată că în mod legal

organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de Y1 lei, aferentă consumului de utilități alocat acestui spațiu, **motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

III.3. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X4 lei și la TVA în sumă de Y2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA aceste sume, în condițiile în care petenta nu probează cu documente că bunurile au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

În fapt, în luna octombrie 2013, în baza facturilor emise de societatea BI SRL, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli 6021-*Cheltuieli cu materialele auxiliare* suma de X4 lei reprezentând contravaloarea a 61,08 mp tâmplărie PVC Rehau, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de Y2 lei. Pentru această achiziție societatea nu a prezentat un contract de vânzare-cumpărare și/sau situații de lucrări privind montajul tâmplăriei PVC, sau alte documente din care să reiasă destinația bunurilor și locul de montare și de unde să rezulte că investiția a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că în Nota explicativă dată în data de 09.03.2017, administratorul societății a precizat faptul că *"nu deținem decât facturi de prestări- achiziție materiale. Valoarea bunurilor a fost comunicată verbal proprietarilor. Ne referim la etaj și mansarda clădirii din str. Finlanda nr. 15, etaj subînchiriat către DI SRL conform contractului de subînchiriere"*, dar nu a prezentat în susținerea celor afirmate niciun document din care să rezulte faptul că această tâmplărie PVC a fost utilizată în spațiile indicate de către administratorul societății.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta afirmă că potrivit contractului de închiriere a imobilului din W, str. Finlanda, nr. 15, locatarul X SRL a beneficiat de un termen de grație pentru plata chiriei aferentă intervalului 16.11.2013- 30.11.2013 în schimbul lucrărilor efectuate în scopul igienizării și amenajării imobilului potrivit cu destinația locațiunii.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, pentru confecții tâmplărie geam termopan, s-a reținut că pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune cu privire la locul prestării, la acestea nu au fost anexate documente din care să rezulte locul montării, nu a fost prezentat contract/comandă iar reprezentantul legal a precizat, la solicitarea organului fiscal, că nu deține decât facturi.

Organul de soluționare mai reține că în contractul de locațiune încheiat în 16.11.2013 cu locatorii X Margareta și X Staicu, se precizează la punctul IV- Condiții financiare și metode de plată că **"în vederea igienizării și amenajării Spațiului în scopul pentru care a fost închiriat Proprietarii decid acordarea unui termen de grație Locatarului, între 16.11.2013 și 30.11.2013, în care locatarul este absolvit de plata chiriei"** dar nu se face vreo referire la faptul că această scutire compensează anumite lucrări efectuate la Spațiu, cum în mod eronat susține petenta.

De altfel, această clauză contractuală nu poate face referire la achiziția și montarea de

tâmplărie termopan, care este o lucrare amplă, de modernizare și nicidecum de amenajare și igienizare. Mai mult, se constată că tâmplăria a fost achiziționată în luna octombrie 2013, anterior semnării contractului de locațiune și predării spațiului din str. Finlanda, unde petenta susține că a fost montată tâmplăria, către SC X SRL.

De asemenea, societatea verificată nu a prezentat la control acordul proprietarilor pentru realizarea modernizării, având în vedere faptul că în contractul de locațiune este stipulat că „Locatarul poate aduce modificări sau schimbări proprietății **numai cu acordul scris** al Locatorului”.

Pe linie de TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) și art.146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

*a) **operațiuni taxabile;**”*

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 155, 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;*

Din interpretarea acestor texte de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Așadar, aceste cerințe legale trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. 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.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 73, alin. 1 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

„Art. 73 alin. 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”

Se reține că, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În acest sens, se constată că aquis-ului comunitar în domeniul TVA, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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 (paragr. 19 din

hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile au fost destinate utilizării în scopul realizării de venituri/operațiuni taxabile, respectiv contracte/comenzi, situații de lucrări, devize, procese verbale de recepție a lucrărilor, și nici acordul proprietarilor (persoanele fizice X Margareta și X Staicu) prin care i se permite realizarea de modificări sau schimbări proprietății, iar tâmplăria a fost achiziționată în luna octombrie 2013, anterior semnării contractului de locațiune și predării spațiului din str. Finlanda, se constată că în mod legal organele de control au încadrat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu tâmplăria termopan în sumă de **X4 lei**, majorând baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu această sumă și au respins la deducere TVA în sumă de **Y2 lei**, **contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere**.

III.4. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X5 lei și la TVA în sumă de Y3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL trebuia să înregistreze venituri și să colecteze TVA pentru combustibilul pus la dispoziția prestatorilor de servicii de transport, care s-a compensat din contravaloarea totală a acestor servicii, în condițiile în care operațiunea este considerată livrare de bunuri.

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a încheiat cu SC TE SRL (CUI X), RC SRL (CUIX), și F SRL (CUI X) contracte de prestări de servicii având ca obiect transportul de pământ decontaminat/stabilizat, deșeuri periculoase/nepericuloase pe ruta S-B (X) cu mijloace de transport specializate aparținând prestatorului.

Potrivit contractului de prestări de servicii nr. 227/05.10.2014 încheiat cu SC TE SRL și nr. 225/01.10.2014 încheiat cu SC RC SRL „*motorina este pusă la dispoziție de beneficiar contra cost iar în momentul emiterii facturii de către prestator ... valoarea va fi evidențiată și calculată în factura finală emisă*”. Totodată în contractul nr. 321/01.10.2014 încheiat cu SC F SRL se prevede că „*în cazul autocamioanelor pentru transport este pusă (motorina) la dispoziție de beneficiar dar suportată de prestator..... X va refactura către F contravaloarea combustibilului*”.

Organele de control au constatat că în perioada octombrie - noiembrie 2014, societatea X SRL a înregistrat un consum total de combustibil în valoare de X5 lei, reprezentând combustibilul care a fost pus la dispoziția societăților care au efectuat prestări servicii transport în beneficiul său, pentru care nu au fost întocmite facturi de vânzare și a cărui valoare a fost compensată cu o parte din contravaloarea totală a serviciilor de transport.

În drept, pe linie de impozit pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad

veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

coroborat cu pct. 12 din Normele metodologice de aplicare ale art. 19 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Totodată, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilitatii, republicată:

„art. 6

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că veniturile care se iau în calcul la stabilirea impozitului pe profit sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991, lege care prevede că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Din punct de vedere contabil situația este tratată la pct. 45, 46 și pct. 258 din Ordinul nr. 3055/ 2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, care prevede că:

„45. - (1) **Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.**

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate **numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.**

(3) În cazul schimbului de active, în contabilitate **se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.**”

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

„258. - (1) **În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.**”

Din prevederile antecitate se reține că veniturile din vânzarea de bunuri se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători.

Totodată, conform principiului prevalenței economicului în fața juridicului, petenta avea obligația înregistrării în contabilitate și prezentării fidele a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, iar principiul necompensării interzice orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli, eventualele compensări între **creanțe și datorii** față de aceeași entitate putând fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

Astfel, petenta reține corect că este permisă compensarea obligațiilor de plată reciproce, a „creanțelor și datoriilor”, dar confundă operațiunea de compensare a plăților cu operațiunea de compensare între elementele venituri și cheltuieli, care este interzisă, așa cum am arătat

anterior, contribuabilul având obligația să înregistreze în evidențele financiar- contabile distinct operațiunea de vânzare și pe cea de cumpărare.

Pe linie de TVA, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 128 Livrarea de bunuri

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

(2) *Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.*

Din punct de vedere juridic, conform art. 1764 din Noul Cod Civil:

„art. 1764 Aplicabilitatea dispozițiilor de la vânzare

(1) *Dispozițiile privitoare la vânzare se aplică, în mod corespunzător, și schimbului.*

(2) *Fiecare dintre părți este considerată vânzător, în ceea ce privește bunul pe care îl înstrăinează, și cumpărător, în ceea ce privește bunul pe care îl dobândește.”*

În speță sunt incidente prevederile art. 130 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„Art. 130 Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

„art. 155 Facturarea

(5) *Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:*

a) *pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;*

b) *pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin. (2) și (3);*

c) *pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);*

d) *pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).*

(6) *Prin excepție de la alin. (5) lit. a) și d), persoana impozabilă nu are obligația emiterii de facturi pentru operațiunile scutite fără drept de deducere a taxei conform art. 141 alin. (1) și (2).*

[...]

(15) *Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

coroborat cu pct. 8 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 130 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

Se reține că prevederile legale anterior enunțate precizează *expressis verbis* că dispozițiile privitoare la vânzare se aplică, în mod corespunzător, și schimbului, fiecare dintre participanții la schimb fiind considerat vânzător pentru bunul propriu și cumpărător pentru bunul primit. În acest sens se consideră că fiecare persoană impozabilă a efectuat o livrare de bunuri cu plată pentru care are obligația emiterii unei facturi către beneficiar în condițiile în care operațiunea este taxabilă din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, fiecare partener avea obligația să factureze bunurile implicate în tranzacție și să le evidențieze în contabilitate.

Referitor la TVA, sunt aplicabile și prevederile art. 134, art. 134¹, art. 137 și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

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

art. 140 Cotele

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

[...]

3) *Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei iar pentru livrările de bunuri faptul generator intervine la data livrării bunurilor. De asemenea, se reține că baza impozabilă este reprezentată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului iar cota de impozitate, în cazul în speță, este de 24%.

Având în vedere prevederile actelor normative menționate mai sus, pentru combustibilul pus la dispoziția prestatorilor de servicii de transport „contra cost”, SC X SRL avea obligația să emită facturi cu cota standard de TVA (operațiunea fiind taxabilă din punct de vedere al TVA) și să înregistreze operațiunea de vânzare concomitent cu scoaterea din evidență a motorinei.

Din documentele existente la dosarul contestației se constată faptul că pentru cuantificarea valorii serviciilor care urmează a fi facturate de prestatori, X SRL a întocmit lunar o situație în care a cuprins consumurile de combustibil și valoarea serviciilor de transport prestate de cei trei furnizori menționați anterior (pe baza cantităților transportate înmulțite cu prețul unitar stabilit prin contractele încheiate). Conform acestor situații, valoarea de facturat a fost calculată prin diminuarea valorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispoziție de către X SRL, rezultând astfel valoarea de facturat și TVA aferentă.

De asemenea, se reține că în situațiile întocmite de prestatori, aceștia efectuează o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispoziție de către beneficiarul X SRL, fiind facturată doar diferența rezultată (valoare transport- valoare combustibili).

Deși petenta susține că în speță nu este vorba despre o operațiune de tip barter deoarece nu există o independență totală între părți, în sensul că livrările reciproce nu concură

la realizarea aceluiași obiectiv, conform definiției date de dicționarul explicativ al limbii române barter este „*acord, în practica comercială, prin care părțile convin să schimbe între ele mărfuri de valori egale*”, fără vreo referire la relația dintre părțile operațiunii, condiția fiind ca serviciile/produsele cu ajutorul cărora se va realiza barter-ul să aibă o valoare egală. De asemenea, alte definiții ale sistemului de barter precizează că barter-ul reprezintă un schimb de servicii sau de produse între două părți, nefiind implicat nici un mediu de schimb, cum ar fi banii.

În speță, având în vedere că petenta a pus la dispoziția prestatorilor combustibil și a primit servicii de transport, se constată că a avut loc un schimb de produse contra serviciilor de transport, pentru care, din punct de vedere fiscal, societățile implicate aveau obligația să facă aplicarea prevederilor art. 130 din Legea 571/2003 antecitat.

Se constată astfel că în perioada octombrie - noiembrie 2014, SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu combustibilul pus la dispoziția societăților care au efectuat prestări servicii transport în beneficiul său în valoare totală de X5 lei, cheltuială pentru care nu a înregistrat venituri în contrapartidă. De asemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la achiziția combustibilului dar nu a contabilizat și nu a declarat TVA colectată aferentă.

Referitor la invocarea prevederilor art. 206⁶⁹ alin. (4) și (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se reține că acestea nu stabilesc cadrul legal de administrare pentru impozitul pe profit și TVA, ci reglementează cadrul legal pentru Accize și alte taxe speciale. Se reține că organele de control au sesizat încălcarea de către petentă a acestor prevederi legale, dar aceasta nu a avut influență asupra impozitelor și taxelor stabilite suplimentar de plată în cauza analizată.

În cauză sunt aplicabile și prevederile art. 14 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căruia:

„Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile aferente anului 2014 cu suma de **X5 lei** și au colectat taxă pe valoarea adăugată în sumă de **Y3 lei** aferentă combustibilului pus la dispoziție prestatorilor de servicii de transport, **astfel că pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.**

III.5. Referitor la baza baza impozabilă suplimentară în sumă de X6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu valoarea neamortizată a mijlocului fix (excavator) casat, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente care să ateste transportul acestuia la societatea de colectare iar în tichetul de cântar prezentat este menționat un alt utilaj, respectiv VOLA.

În fapt, în baza Procesului verbal de scoatere din funcțiune FN/06.10.2016, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de X6 lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijlocului fix excavator pe roți OK NH4. În acest document comisia constată că utilajul prezintă un grad de uzură de 80%, respectiv că motorul este defect și nu mai poate fi reparat, sistemul hidraulic este deteriorat și prezintă scurgeri de ulei, anvelopele sunt uzate în

proporție de 80%, sistem calare defect, și se propune ca mijlocul fix să se valorifice prin vânzare la societățile specializate.

În aceeași lună (octombrie 2016) societatea X SRL emite către societatea 3R SRL (CUIX) factura nr. 46/07.10.2016 în valoare de X22 lei, cu taxare inversă, reprezentând contravaloarea a 13.050 kg deșeu echipamente scoase din uz (excavator OKNH4).

Referitor la excavatorul pe roți OK NH4, în raportul de inspecție fiscală organele de control precizează că a fost achiziționat de la SC M SRL (CUI X), în luna noiembrie 2015 în baza facturii 868/26.11.2015 în valoare de X21 lei, cu TVA aferentă în sumă de Y4 lei. Organele de control mai precizează că petenta nu a prezentat contract de vânzare- cumpărare sau Proces verbal de predare- primire din care să rezulte datele de identificare și starea tehnică a excavatorului.

Până în luna august 2016 excavatorul a fost utilizat pentru obținerea de venituri impozabile, respectiv a fost închiriat către societatea afiliată SWM SRL.

În speță, din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare constată că în conformitate cu Procesul verbal de recepție imobilizării întocmit în data de 26.11.2015, la recepția excavatorului pe roți OKNH4, comisia a stabilit o durată normală de funcționare de 8 ani.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data recepției utilajului:

“art. 24 Amortizarea fiscală

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

În cauză, fiind vorba despre un utilaj second hand, sunt aplicabile prevederile pct. 3 din HG nr. 2139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe care stipulează că:

“3. În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.”

Organul de soluționare constată că la data recepției utilajului, comisia a stabilit o durată de funcționare de 8 ani. În aceste condiții se impunea ca petenta să prezinte explicații și documente din care să reiasă cauzele care au condus la deteriorarea accelerată a mijlocului fix, astfel ca, în doar 11 luni de la achiziție, să fie necesară casarea acestuia. Aceste explicații erau necesare având în vedere faptul că:

- excavatorul a fost achiziționat la valoarea de X lei, preț care, conform informațiilor furnizate de site-uri de vânzare prin mediul on line de utilaje, corespunde unui utilaj în stare bună de funcționare, organele de control anexând la raportul de inspecție două anunțuri pentru vânzare excavator pe roți OK MH similare cu cel în speță, în care prețul cerut era de X lei, respectiv X lei, în condițiile în care acestea aveau 12.704, respectiv 5.886 ore de funcționare. Referitor la utilajul în cauză, organul de soluționare constată că în nici un document prezentat de societate nu este menționat anul de fabricație al utilajului acesta fiind un element minimal de identificare a mijlocului fix, și nici informații privind orele de funcționare;

- excavatorul a fost închiriat către terți până în luna august 2016, rezultând că până la această dată se afla în stare de funcționare;

- în fotografiile excavatorului "predat" ca deșeu fier vechi este prezentat un utilaj într-o stare avansată de degradare, care nu a fost utilizat o perioadă lungă de timp, în condițiile în care din documentele prezentate în timpul controlului a rezultat că în urmă cu doar două luni excavatorul era închiriat către terți;

- procesul verbal de casare și fotografiile prezentate nu permit identificarea utilajului, din acestea nereieșind că utilajul casat este același cu excavatorul achiziționat de societate cu prețul de X lei;

- documentele întocmite de societatea 3R SRL prezintă neconcordanțe, respectiv în procesul verbal de recepție a fost menționat un excavator, iar în tichetele de cântar un utilaj

VOLA;

- societatea nu a prezentat documente care să probeze transportul excavatorului la societatea 3R SRL.

Ca urmare, întrucât societatea nu justifică operațiunea de casare a mijloacelor fixe neamortizate integral pentru cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată se face aplicarea prevederilor art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1) și alin. (4) lit. c) din Legea 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.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

- 1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*
- 2. au fost încheiate contracte de asigurare;*
- 3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;*
- 4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii;”*

Conform prevederilor antecitate, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, pentru care au fost încheiate contracte de asigurare sau care au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii.

Se reține că în speță, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să ateste asigurarea acestui utilaj, degradarea lui ca urmare a unor calamități sau cauze de forță majoră și că, deși societatea a încheiat Proces verbal de scoatere din funcțiune a activelor corporale pe motiv că mijloacele fixe sunt uzate fizic, din documentele prezentate nu reiese cu certitudine că utilajul care a fost casat este chiar excavatorul achiziționat de la SC M SRL.

Astfel, întrucât societatea nu justifică operațiunea de casare a mijloacelor fixe neamortizate integral, cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor a argumentul contestatarei conform căruia concluzia organelor de inspecție fiscală este subiectivă și că acestea nu au pregătirea tehnică necesară pentru fundamentarea acesteia, nu se poate reține având în vedere dispozițiile prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Astfel, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 276 alin. 1 din Legea 207/2015 *“Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*, organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată iar argumentele prezentate nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au stabilit ca nedeductibilă cheltuiala în sumă de **X6 lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Din Referatul transmis la dosarul contestației, înregistrat la A.J.F.P. X- Inspecție fiscală, sub nr.1826/23.05.2017 rezultă că urmare a stabilirii ca nedeductibile a cheltuielilor contestate și a venitului stabilit suplimentar însumând X1 lei, obligația fiscală suplimentară reprezentând impozit pe profit este următoarea:

- impozit pe profit în sumă de X lei;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei.

Considerând cele menționate anterior la punctele III.1.- III.5., documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” , **întrucât cu privire la cheltuiala stabilită ca nedeductibilă contestată în sumă de X lei și cu privire la venitul stabilit suplimentar în sumă de X5 lei, însumând o bază impozabilă de X1 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății și în ceea ce privește impozitul pe profit aferent în sumă de X lei și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2017 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/17.03.2017, acte emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de Y lei, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.