



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice - Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații**



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**D E C I Z I E nr. 2164/30.01.2020**

privind modul de soluționare a contestației formulată de societatea **X** înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P ... cu adresa nr. ARG\_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **X** cu sediul social în municipiul Arad, ... , ..., CUI RO... , reprezentată prin dna ..., în calitate de administrator, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Contestația este semnată de reprezentantul societății, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv 01.07.2019, potrivit semnăturii de primire de pe exemplarul deciziei de impunere anexat în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG\_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR\_DGR ....

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestație, petenta susține următoarele:**

In perioada verificata, 01.07.2015-31.12.2018, respectiv in februarie 2017, petenta a efectuat ajustarea bazei de impozitare a TVA colectata

aferenta livrarilor catre clientii ... si ..., clienti la care s-a dispus, prin sentinte ramase definitive ,încheierea procedurii insolventei si radierea societatilor din Registrul Comertului.

Sumele pentru care s-a efectuat ajustarea bazei de impozitare au fost:

- pentru ... Hunedoara ... lei, baza de impozitare: ... lei;
- pentru ... Cluj-Npoca ... lei, baza de impozitare: ... lei.

Ajustarea bazei de impozitare s-a realizat pe baza referatului intocmit de juristul societatii si a avut la baza sentinta nr.... din 07.02.2017 emisa de Tribunalul Hunedoara pentru ...S.R.L. Hunedoara si sentinta ... din ... pronuntata de Tribunalul Specializat Cluj pentru ... Cluj-Napoca, documente care au fost prezentate cu ocazia inspectiei fiscale.

Petenta nu este de acord cu constatările referitoare la faptul ca nu s-a acceptat reducerea bazei de impozitare in situatia declararii falimentului la clientii ... SRL Hunedoara si ... SRL Cluj-Napoca potrivit art.287 lit. d. din Legea 227/2015, respectiv pct.32 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, deoarece aceste prevederi trebuie coroborate cu prevederile Codului civil, tinand cont de Art. 2 alin (2)" Prezentul cod este alcătuit dintr-un ansamblu de reguli care constituie dreptul comun pentru toate domeniile la care se referă litera sau spiritul dispozitiilor sale", respectiv de art.2537 Întreruperea prescripției extinctive:

*“ Prescripția se întrerupe:*

*2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau arbitrale, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie; “*

Societatea susține că a prezentat in timpul controlului documente din care rezulta ca s-a inregistrat la masa credala, deci opereaza intreruperea prescripției, astfel se justifica solicitarea la rambursare a sumei de ... lei.

Petenta mai arată că a vandut in luna iulie 2016 autoturismul Lexus - LS600HL cu an fabricatie 2008, complet amortizat, la pretul de ... lei plus TVA catre ... SRL, care a fost considerata ca si persoana afiliata de catre organele de inspectie fiscala, drept urmare au stabilit pentru aceasta tranzactie TVA suplimentară de ... lei, conform art.286 alin(1) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Modul de calcul al pretului estimat de inspectori are ca baza informatii furnizate on line de pe piata auto si se bazeaza pe o estimare subiectiva a pretului de .... euro.

In ceea ce priveste vanzarea autoturismului la un pret mai mic decat pretul pietii, aspect stabilit de inspectorii fiscali pe baza unor anunturi publicitare, petenta consideră că trebuie analizate conditiile de desfasurare a activitatii societatii in perioada respectivă, faptul ca se inregistrau pierderi luna de luna (rezultatul anului 2015 - pierdere de ... lei, rezultatul anului 2016 - pierdere de ...lei) si intretinerea acestui autovehicul genera cheltuieli pe care societatea nu avea cum sa le mai acopere, iar vanzarea la pretul negociat intre parti a fost o decizie care a dus la reducerea costurilor si a TVA de dedus din facturile de carburant si reparatii si a generat un venit suplimentar din vanzare de ... ron, in conditiile in care nu s-a gasit alt cumparator pentru autoturism.

In ceea ce priveste sumele evidentiata in contul 4428 TVA neexigibila , in valoare de ... lei, care au fost colectate suplimentar prin decizia de impunere, petenta contestă masura dispusa, avand in vedere ca aceste sume provin din perioade anterioare perioadei pentru care s-a dispus inspectia fiscala conform documentului anexat "Fisa contului 4428 - TVA neexigibila din perioada 01.07.2015-31.12.2018" , unde se vede ca rulajul perioadei nu genereaza sold creditor:

- sold creditor initial ... lei + rulaj creditor al perioadei ... lei - rulajul debitor al perioadei ... lei = sold creditor ... lei, mai mic decat soldul initial.

De asemenea, petenta nu este de acord cu deducerea partiala pentru TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii de reparatii auto pentru autoturismul ... in perioada 2015-2016, in valoare de 1/2 din ... lei, adica ... lei cu baza de impozitare de ... lei, deoarece societatea a folosit autoturismul in scopul realizarii obiectului de activitate.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse, se solicita admiterea contestatiei, formulata conform art.268 din Legea 207/2015 privind codul de procedura fiscala si desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala inregistrata sub nr. F-AR ....

Se anexează urmatoarele documente in copie:

a) In cazul ... SRL Hunedoara

- "Tabel preliminar creditor", "Tabel definitive creditor"
- "Tabel definitiv creditor din data de 20.03.2009"
- " Convocare comitetul creditor numarul ...din data de ..."

b) In cazul ... SRL Cluj-Napoca

- extras din "BULETINUL PROCEDURILOR DE INSOLVENTA Nr. ..., cu " Tabelul preliminar al creantelor "

- "Tabelul definitiv al creantelor" .

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Din verificarea modului de stabilire a TVA colectata, s-au constatat următoarele deficiente:

1. In perioada ianuarie - februarie 2017, societatea a efectuat ajustarea bazei de impozitare a TVA colectata aferenta unor livrări de bunuri facturate de catre ... S.R.L. în perioada 2007 - 2009, catre S.C. ... S.R.L. Hunedoara si ... SRL Cluj-Napoca, societati pentru care s-a dispus închiderea procedurii de faliment reglementata de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, cu modificarile si completarile ulterioare, prin sentinte ramase definitive.

Au fost prezentate organelor la control următoarele sentinte:

- sentinta comerciala nr. ... din ... pronuntata de catre Tribunalul Hunedoara, Sectia a II-a Civila de contencios Administrativ si Fiscal privind debitorul MEDAROM S.R.L. Hunedoara;
- sentinta civila nr. ... pronuntata la ... de catre Tribunalul Specializat Cluj privind debitorul ... SRL Cluj-Napoca.

Astfel, cu factura nr. ..., X S.R.L. a stornat facturi emise catre ... S.R.L. Hunedoara în perioada 30.07.2007-31.08.2007 in valoare de ... lei, din care TVA în suma de ... lei, iar cu factura nr.... a stornat o factura emisa catre ... SRL Cluj-Napoca în luna mai 2009 în valoare de ... lei, din care TVA ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna ianuarie si februarie 2017 X S.R.L. a efectuat ajustarea bazei de impozitare a TVA cu suma totala de .. lei si TVA aferenta in suma de ... lei pentru bunuri livrate si facturate în perioada 2007 - 2009 care nu se afla în cadrul termenului de prescriptie prevazut de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, suma ajustata fiind inscrisa in deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie si februarie 2017 la randul de "regularizari TVA colectata "cu semnul minus.

Având în vedere cele de mai sus, pentru bunurile livrate si facturate în perioada 2007 - 2009, X S.R.L.nu are dreptul la ajustarea bazei de impozitare a TVA, rezultând astfel TVA colectata suplimentar in suma de ... lei, fiind incalcate prevederile art. 287 lit. d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare, art.110 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 32 alin.(6) din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

2. In luna iulie 2016 X S.R.L. intocmeste si inregistreaza factura seria ... nr.... emisa catre beneficiarul ... SRL care este persoana juridica afiliata furnizorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, avand ca obiect vanzarea unui autoturism marca ... an de fabricatie 2008, la valoarea de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei. Mijlocul fix este inregistrat in registrul de evidenta a imobilizarilor la valoarea de achizitie in suma de ... lei, fiind amortizat la data vanzarii.

Avand in vedere prevederile art. 286 alin.(1) lit.e) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea prin estimare a unei valori comparabile practicate intre parti independente, tinandu-se cont de vechimea autoturismului, kilometraj si caracteristicile tehnice la data vanzarii , in baza informatiilor furnizate online de pe piata auto ( autovit, olx), rezultand o valoare de piata comparabila in suma de ... EURO x ... lei/euro= ... lei

Organele de inspectie fiscala au stabilit astfel o baza de impozitare in suma de ... lei asupra careia au aplicat cota de 20 % TVA in vigoare la data facturarii prevazuta la art. 291 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, rezultand TVA aferenta in suma de ... lei, din care diferenta de ... lei reprezinta TVA colectata suplimentar ( ... lei aferenta valorii de piata minus ... lei colectata de societate).

3. Societatea inregistreaza la data de 31.12.2018 cu ajutorul contului 4428 " TVA neexigibila ", taxa neexigibila avand sold creditor in suma de ... lei, din care suma de ... lei este aferenta achizitiilor neachitate inscrise in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii decembrie 2018 la rubrica B "Achizitii de bunuri si servicii efectuate pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta, existenta in sold la sfarsitul perioadei de raportare ca urmare aplicarii art.297 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare.

Potrivit OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, contul 4428 TVA neexigibila functioneaza ca si un cont de pasiv atunci cand se vand bunuri, se executa lucrari clientilor carora nu li s-a intocmit factura. Contul 4428 – TVA neexigibila va inlocui contul 4427 TVA colectat pana la intocmirea facturii. In momentul intocmirii facturii catre clienti, contul 4428 - TVA neexigibilă se va inchide prin debitarea sa in corespondenta cu 4427 TVA colectat .

Intrucat societatea nu conduce o evidenta analitica a contului 4428 – TVA neexigibila și nici alte evidente clare si complete din care sa rezulte componenta soldului la 31.12.2018 si nici momentul exigibilitatii TVA existenta in sold, organele de inspectie fiscala considera, potrivit art.280 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, TVA neexigibila aflata in soldul creditor in suma de ... lei (... lei +... lei) ca fiind exigibila , rezultand TVA colectata suplimentar in suma de ... lei.

4.Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea nu a facut dovada ca, autoturismul pentru care a fost dedusa integral TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri si servicii de intretinere si reparatii, a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice . În ceea ce priveste dreptul de deducere aferent achizitiilor de combustibil pentru acest autoturism, societatea a aplicat limitarea la 50% a deducerii taxei, implicit in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea masei impozabile a impozitului pe profit.

În urma verificarii destinatiei autoturismului pentru care a fost dedusă TVA aferenta achizitiilor intracomunitare mentionate mai sus, societatea nu se incadreaza in niciuna din exceptiile prevazute la pct.45<sup>1</sup> alin.(1), (2) si (4) din HG 44/2004, respectiv la pct. 68.(1), (2) si (4) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere faptul ca societatea verificata a dedus integral T.V.A in suma totala de ... lei aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri si servicii legate de autoturismul pentru care nu se poate face dovada ca a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, societatea nu poate exercita dreptul de deducere a TVA in valoare totala de ... lei aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii in valoare totala de ... lei reprezentand 50% din T.V.A. (... lei x 50%), aceasta fiind considerata ca fiind dedusa in mod eronat de societate in perioada verificata.

In concluzie, pentru perioada verificata, organele de inspectie fiscala au modificat baza de impunere a TVA cu suma totala de ... lei aferent careia a fost stabilita suplimentar TVA in suma totala de ... lei.

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

Societatea X are sediul social în municipiul Arad, ... , ..., CUI RO... , reprezentată prin dna Pop Veronica, în calitate de administrator.

**1.Referitor la suma totală de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat petentei dreptul la ajustare ca urmare a falimentului declarat al clienților**

**În fapt, prin factura nr...., petenta a stornat o factură emisă către societatea ... SRL Cluj-Napoca în luna mai 2009 în valoare de ... lei, din care TVA ...lei.**

Prin sentința civilă pronunțată de Tribunalul Specializat Cluj Napoca în dosar ..., la data de 15.02.2010, se declară intrarea în insolvență a societății ... SRL Cluj-Napoca.

În Buletinul Procedurilor de Insolvență nr.... este publicat tabelul preliminar de creanțe întocmit de administratorul judiciar ... IPURL Cluj Napoca, în care societatea X este înscrisă cu o creanță chirografară în sumă de ... lei. Prin sentința civilă nr.... pronunțată de Tribunalul Specializat Cluj Napoca, se dispune închiderea procedurii deschisă față de debitoarea ... SRL Cluj-Napoca și radierea debitoarei din evidențele ORC de pe lângă Tribunalul Cluj.

De asemenea, **prin factura nr.... petenta a stornat o serie de facturi emise în perioada 30.07.2007-31.08.2007 către societatea ...SRL Hunedoara , în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.**

Prin sentința civilă pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar ..., se declară intrarea în insolvență a societății ... SRL Hunedoara.

În tabelul preliminar de creanțe întocmit de administratorul judiciar ... SPRL Deva și depus la Tribunalul Hunedoara în data de 03.10.2008 , societatea X este înscrisă cu o creanță chirografară în sumă de ... lei.

Prin sentința civilă nr.... pronunțată de Tribunalul Hunedoara, se dispune închiderea procedurii deschisă față de debitoarea ...SRL și radierea debitoarei din evidențele ORC de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

**Prin contestație**, petenta susține că a ajustat TVA în sumă totală de ... lei pe baza referatului întocmit de juristul societății și a avut la baza sentința nr.... din 07.02.2017 emisă de Tribunalul Hunedoara pentru ... S.R.L. Hunedoara și sentința ... din 03.06.2013 pronunțată de Tribunalul Specializat Cluj pentru ... Cluj-Napoca.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.287 lit.d) din legea 227/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare*

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

d) *În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. În cazul în care ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare sunt încasate sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;”,*  
coroborate cu cele ale pct.32 alin.(6) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*“ Pct.32*

*(6) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, este permisă pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o hotărâre judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, dacă aceasta a intervenit după data de 1 ianuarie 2016. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”,*

Față de dispozițiile legale antecitate și raportat la documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, se rețin următoarele:

- în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului, **ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată**, prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, **este permisă**



**pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală;**

- ajustarea TVA în sumă totală de ... lei s-a operat prin emiterea de către petentă a două facturi storno, în 31.01.2017 și respectiv 07.02.2017, în care au fost înscrise cu semnul „minus” o factură emisă în luna mai 2009 către societatea ... SRL, precum și o serie de facturi emise în perioada 30.07.2007-31.08.2007 către societatea ... SRL. Așadar, petenta procedează la ajustarea TVA după 8 și respectiv 10 ani de la data emiterii facturilor inițiale către clienții menționați;

- deși petenta susține că a ajustat TVA în sumă totală de ... lei pe baza referatului întocmit de juristul societății, se constată că la dosarul cauzei există două referate semnate de consilierul juridic și anume:

- unul privind scoaterea din evidența contabilă a soldului debitorului ... SRL, respectiv a sumei de ... lei, „*având în vedere prevederile art.25 Cod fiscal*”, **fără a avea număr și dată** (stornarea sumei de ... lei fiind efectuată prin factura emisă în 31.01.2017);

- unul privind scoaterea din evidența contabilă a soldului debitorului ... SRL, respectiv a sumei de ... lei, „*având în vedere prevederile art.25 Cod fiscal*”, **fiind înregistrat în registratura petentei sub nr....**stornarea sumei de ...43 lei fiind efectuată prin **factura emisă în 07.02.2017!**).

Se constată astfel neconcordanțe între datele calendaristice înscrise în referatele semnate de juristul petentei și datele de întocmire a facturilor de stornare, în sensul în care petenta își argumentează măsura de ajustare a TVA prin considerarea acestor referate ca și documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor înscrise în facturile de stornare;

- deși petenta invocă dispozițiile art.2537 Cod civil referitoare la întreruperea prescripției în cazul înscrierii creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, precizăm că în domeniul insolvenței legea specială care produce efecte este Legea 85/2006 privind procedura insolvenței (pentru perioada supusă analizei), potrivit căreia :

“ **ART. 36**

*De la data deschiderii procedurii se suspendă de drept toate acțiunile judiciare sau extrajudiciare pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale.*

[...]

**ART. 40**

*Deschiderea procedurii suspendă orice termene de prescripție a acțiunilor prevăzute la art. 36.”*

Așa după cum se poate observa din cele citate, deschiderea procedurii de insolvență asupra unui debitor suspendă orice termen de prescripție a acțiunilor judiciare sau extrajudiciare pentru realizarea creanțelor deținute de un creditor asupra acestui debitor.

Astfel, prin refuzul de a permite unor creditori să deruleze acțiuni și urmăriri individuale împotriva debitorului, odată ce procedura insolvenței a fost deschisă, legea garantează că valorificarea patrimoniului se va face în mod colectiv și organizat sub supravegherea judecătorului sindic, fără ca anumite părți din patrimoniu să fie sustrase sau exceptate.

Asa cum s-a pronunțat Curtea Constituțională prin Decizia nr.169/19.03.2013 de respingere a excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 36, existența unor acțiuni paralele cu procedura concursuală prevăzută de lege ar produce incertitudine cu privire la masa credală, fapt ce ar face imposibilă evaluarea activului și pasivului averii debitorului, în vederea distribuirii rezultatului lichidării.

În acest sens s-a pronunțat și I.C.C.J-Secția a II-a civilă, care prin Decizia nr. 3299 din 28 octombrie 2014 consemnează:

*“Suspendarea termenului de prescripție la data deschiderii procedurii de insolvență operează numai față de creditorii care dețin creanțe asupra debitorului aflat în insolvență, iar nu și pentru creanțele pe care le are debitorul aflat în insolvență în raport cu debitorii săi, motiv pentru care acțiunile promovate de acesta urmează regulile generale de calcul ale termenului de prescripție prevăzute de Decretul nr. 167/1958, întrucât **legiuitorul circumstanțiază tipurile de acțiuni pentru care, odată cu deschiderea falimentului, termenele de prescripție se întrerup, prescripția urmându-și cursul pentru celelalte acțiuni**, în temeiul principiului *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.”;*

- **ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, este permisă pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală**, termen care se regăsește în prevederile art.110 și 111 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale*

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

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

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

*ART. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale*

*(1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 110](#) se întrerup:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) la data depunerii de către contribuabil/plătitor a declarației de impunere după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.*

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 110](#) se suspendă:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*[...]*

În aplicarea dispozițiilor exprese ale art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu adresa nr.... organul de soluționare a contestațiilor a solicitat AJFP Arad-Inspekția Fiscală, în calitate de organ emitent a actului administrativ fiscal atacat, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu precizări referitoare la modul de aplicare, în constatările din actul administrativ fiscal contestat, a pct.32 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în condițiile în care legiuitorul nu a indicat în mod expres, referitor la sintagma "*termenul de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală*", dacă acesta este cel reglementat la art.110 alin.(1) Cod procedură fiscală sau cel de la art.219 Cod procedură fiscală, potrivit căruia dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

Cu adresa nr.... înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...., organul de inspekție fiscală comunică următoarele:

*“Potrivit art.110 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, dreptul organului fiscal de a stabili creante fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.*

*În drept societatii verificate ii sunt aplicabile prevederile art. 287 lit. d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările*

ulterioare...coroborat cu prevederile pct. 32 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, ... care precizează:

" Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, este permisă pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală .... "

În concluzie, pentru facturile neincasate din perioada 2007-2009 nu se poate ajusta valoarea TVA , deoarece facturile nu se afla in termenul de prescriptie.

Având în vedere faptul că la momentul ajustării ianuarie, respectiv februarie 2017, erau în vigoare prevederile legale mai sus menționate, X , efectuând ajustarea bazei de impozitare a TVA cu suma totală de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei pentru bunuri livrate și facturate în perioada 2007 - 2009 care nu se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu avea dreptul de a ajusta taxa în suma totală de ... lei aferentă facturilor prescrise, astfel încât nu a putut lua naștere dreptul la restituire la care se face referire la art 219 invocat de Dvs.

Societatea avea obligația aplicării prevederilor legale existente la momentul stingerii creanțelor potrivit principiului de drept " un act juridic se încheie în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data întocmirii lui".

Potrivit art 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală " Dreptul contribuabilului plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire", ori dreptul de restituire al TVA aferentă facturilor în cauză s-a prescris.

Precizăm totodată că în practica fiscală , într-o speta asemănătoare privind ajustarea TVA aferentă facturilor prescrise, s-a procedat în mod similar, fiind invocate aceleși acte normative, inclusiv art.110 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală ( Decizia nr.../2017 emisă de DGRFP Iași privind soluționarea contestației formulate de societatea Y SRL din jud. Neamț )".

Facem precizarea că soluția dată prin Decizia nr.../2017 emisă de DGRFP Iași și invocată de organele de inspecție fiscală în cele antecitate, a fost menținută prin sentința nr.... definitivă, pronunțată de Tribunalul Iași –Secția II Civilă-Contencios Administrativ și Fiscal.

Având în vedere că la momentul efectuării ajustării, respectiv lunile ianuarie-februarie 2017, erau în vigoare dispozițiile art. 287 lit. d) din Codul fiscal, se reține că petenta a efectuat ajustarea bazei impozabile totale în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei pentru bunuri livrate și servicii prestate facturate în perioada 2007-2009, care nu se află în interiorul termenului de prescripție menționat în cele precedente.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca suplimentară suma de ... lei reprezentând TVA pentru care petenta nu are drept de ajustare.

Motiv pentru care, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul în care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei.**

## ***2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectata suplimentar ca urmare a estimării, de către organele de inspecție fiscală, a prețului de vânzare al unui autoturism***

**În fapt**, în luna iulie 2016, societatea X S.R.L.vinde către societatea ... SRL, persoana juridica afiliată petentei, un autoturism marca ..., an de fabricatie 2008, la prețul de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei. Mijlocul fix este înregistrat în contabilitatea petentei la valoarea de achiziție de ... lei, fiind amortizat la data vânzării.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a unui preț de vânzare comparabil cu cel practicat între părți independente, ținând cont de vechimea autoturismului, kilometraj si caracteristicile tehnice la data vânzării, utilizând informații furnizate online de pe piața auto ( autovit, olx), rezultând un preț de vânzare de ... euro x 4,4911 lei/euro= ... lei, la care s-a aplicat cota de 20 % TVA în vigoare la data facturării, rezultând TVA aferentă în sumă de ... lei, din care diferența de ... lei reprezintă TVA colectată suplimentar.

Prin contestație petenta consideră că *“trebuie analizate condițiile de desfășurare a activității societății în perioada respectivă, faptul că se înregistrau pierderi lună de lună...și întreținerea acestui autovehicul genera cheltuieli pe care societatea nu avea cum să le mai acopere, iar vânzarea la prețul negociat între părți a fost o decizie care a dus la reducerea costurilor si a TVA de dedus din facturile de carburant și*

*reparații și a generat un venit suplimentar din vânzare de ... ron, în condițiile în care nu s-a găsit alt cumpărător pentru autoturism. “*

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VII-Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, după cum urmează:

*“ ART. 286 - 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:*

*[...]*

**e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor [art. 7](#) pct. 26, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:[...]**

**(2) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.”**

Valoarea de piață reprezintă, de fapt, prețul pe care un bun îl are atunci când se vinde sau se cumpără pe o piață. Potrivit definiției dată de Standardele Internaționale de Evaluare, valoarea de piață reprezintă suma estimată pentru care o proprietate va fi schimbată, la data evaluării, între un cumpărător hotărât și un vânzător hotărât, într-o tranzacție cu preț determinat obiectiv (nepărtinitoare), după o activitate de marketing corespunzătoare, în care părțile implicate au acționat în cunoștință de cauză, prudent și fără constrângere.

Testul valorii de piață care se poate aplica asupra stabilirii prețului de vânzare al unui bun constă în îndeplinirea tuturor criteriilor extrase din definiția valorii de piață:

- tranzacția să nu se refere la o situație specială, care ar denatura prețul;
- data efectivă a valabilității prețului care este data evaluării;
- existența unui cumpărător hotărât și a unui vânzător hotărât;
- tranzacția să fie nepărtinitoare;
- activul să fie scos la vânzare după un marketing corespunzător;
- părțile să acționeze în cunoștință de cauză, prudent și fără constrângere.

Așadar, din cele prezentate, se observă că definiția valorii de piață are aceleași valențe atât în legislația fiscală, cât și în prevederile legale care reglementează, pe plan internațional, activitatea de evaluare.

Din perspectivă contabilă, OMFP 1.802/ 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, stabilește anumite reguli și obligații referitor la evaluarea immobilizărilor corporale. Astfel:

*“87. - Evaluarea immobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.*

*95. - (1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru immobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată).*

#### *3.4.1. Reevaluarea immobilizărilor corporale*

*99. - (1) Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, **entitățile pot proceda la reevaluarea immobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.***

*(2) Amortizarea calculată pentru immobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.*

*100. - **Dacă o immobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării immobilizării corporale, acesteia i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.***

*102. - **Reevaluarea immobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.***

*105. - (1) Elementele dintr-o categorie de immobilizări corporale se revaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.*

(2) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

(3) O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

(4) Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

106. - (1) **Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului.**

**(2) Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.**

**(3) Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.**

Se reține, din prevederile legale citate, că reevaluarea imobilizărilor, în totalitatea lor sau pe categorii, are drept scop și beneficiu stabilirea unei valori contabile cât mai apropiate de valoarea justă de la data bilanțului. Această valoare justă este determinată, în general, plecând de la valoarea de piață a imobilizărilor corporale, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

Având în vedere considerentele prezentate, din dosarul cauzei rezultă următoarele:

- petenta nu precizează prin contestație, dacă la 31.12.2015 sau la o dată anterioară a fost întocmit vreun raport de reevaluare în vederea înregistrării în bilanț a valorii juste a imobilizărilor corporale, în vederea comparării prețului de vânzare al autoturismului marca ... an de fabricatie 2008, cu valoarea reevaluată stabilită prin raport și înregistrată în contabilitate;

- de asemenea, nu se face nicio mențiune referitoare la data înregistrării în contabilitate a achiziției autoturismului, perioada de amortizare sau dacă petenta a hotărât reevaluarea acestuia, prin stabilirea unei noi valori și a unei noi durate de utilizare economică;



- deși petenta subliniază că nu s-a găsit alt cumpărător pentru bunul vândut, nu face nicio dovadă privind acțiunile de marketing desfășurate în vederea publicității vânzării autoturismului;

- prin vânzarea bunului către o parte afiliată, tranzacția nu mai are un caracter independent, fiind părtinitoare, reprezentând o situație specială în care prețul de vânzare apare ca denaturat;

În acest sens, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

*“ ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(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.*

*[...]*

*(4) **Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.** În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat... suma venitului... „*

În sensul prevederilor art.11 alin.(1), prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție care nu este destinată să producă avantaje economice și care determină, în mod artificial sau conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă, conform pct.4 din Normele metodologice.

Prin contestație petenta nu prezintă modul în care a stabilit că suma de ... lei, fără TVA, reprezentând prețul de vânzare al autoturismului marca ..., an de fabricație 2008, este cel corect, că respectă principiul valorii de piață și că era imposibil ca vânzarea autoturismului să aibă loc la un preț mai mare care să genereze un venit mai mare pentru petentă.

De asemenea, argumentul din contestație potrivit căruia societatea înregistra lunar pierderi și întreținerea autovehiculului genera cheltuieli pe care societatea nu avea cum să le mai acopere, nu este de natură a justifica prețul tranzacției, întrucât petenta nu prezintă o situație concretă a ponderii fiecărui tip de cheltuială efectuată în vederea desfășurării activității economice, pentru a putea concluziona că deținerea, în continuare a autoturismului, reprezenta un cost nesustenabil.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au estimat un preț de vânzare al autoturismului marca ....în sumă de ... euro x 4,4911 lei/euro= ... lei, la care s-a aplicat cota de 20 % TVA în vigoare la data facturării, rezultând TVA aferentă în sumă de ... lei, din care diferența de ... lei reprezintă TVA colectată suplimentar.

Motiv pentru care, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul în care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei.**

### **3. Referitor la suma de ... lei reprezentând sume evidențiate în contul 4428 TVA neexigibilă**

**În fapt**, societatea Xînregistrează la data de 31.12.2018 un sold creditor al contului 4428 " TVA neexigibila " în sumă de ... lei, la care se adaugă suma de ... lei aferentă achizițiilor neachitate, înscrisă în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2018 la rubrica B "Achiziții de bunuri și servicii efectuate pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă", organele de inspecție fiscală considerând suma totală de ... lei ca TVA colectată suplimentar.

Prin contestație petenta contestă măsura dispusă, motivând faptul că aceste sume provin din perioade anterioare perioadei pentru care s-a dispus inspecția fiscală.

**În drept**, în OMFP 1.802/ 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate este prezentat planul de conturi și funcțiunea conturilor, din care cităm:

*"Contul 4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"*

*În acest cont se evidențiază, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.*

*Contul 4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" este un cont bifuncțional.*

*Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă."*

TVA neexigibilă reprezintă o taxă "în așteptare" aferentă mărfii pe stoc, ce devine exigibilă (colectată) în momentul în care se vinde marfa.

Acest cont se utilizează în următoarele situații:

- funcționează ca și un cont de activ atunci când au loc primiri, cumpărări, recepționări de bunuri de la furnizorii de la care nu s-a primit o factură, TVA deductibilă fiind în această situație TVA neexigibilă, urmând să se transforme în TVA deductibilă la sosirea facturii de la furnizor;

- funcționează ca și un cont de pasiv atunci când se vând bunuri sau se execută prestări de servicii clienților cărora nu li s-a întocmit o factură, înlocuind TVA colectată până la emiterea facturii. În momentul întocmirii

facturii către clienți, contul 4428 TVA neexigibilă se va închide prin debitarea contului 4427 TVA colectată.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare constată că societatea petentă nu prezintă niciun document din care să reiasă că deține o evidență analitică a contului 4428 TVA neexigibilă sau alte evidențe clare și complete, din care să rezulte componența soldului atât la 31.12.2018, cât și la finalul fiecărui an din perioada supusă controlului sau din perioade anterioare, neputându-se justifica momentul exigibilității TVA existentă în sold.

Mai mult, petenta nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să formuleze contestație pentru acest capăt de cerere, contrar prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*[...]*

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, aspect de care petenta nu a ținut seama.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, **la adresa sumei în discuție**, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Pe cale de consecință, **pentru TVA în sumă de ... lei** se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; “*

**4. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă serviciilor legate de autoturismul pentru care nu se poate face dovada că a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice**

**În fapt**, societatea petentă a dedus integral T.V.A în sumă de ... lei aferentă achiziției intracomunitare de bunuri și servicii de întreținere și reparații a unui autoturism pentru care nu se poate face dovada că a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, suma de ... lei reprezentând 50% din T.V.A. (... lei x 50%) fiind considerată ca fiind dedusă în mod eronat de societate.

Prin contestație petenta nu este de acord cu deducerea parțială pentru TVA aferentă achiziției intracomunitare de servicii de reparații auto pentru autoturismul ... în perioada 2015-2016, în valoare de 1/2 din ... lei, adică ... lei, deoarece societatea a folosit autoturismul în scopul realizării obiectului de activitate.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la nivelul anului 2015, precum și dispozițiile pct.45<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, după cum urmează:

*“ART. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere*

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

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

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

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

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

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

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

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

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”*

*Norme metodologice:*

*“45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui*

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

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

[...]

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este

*utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Se reține că aceleași reglementări sunt preluate și de Legea 227/2015 privind Codul fiscal aplicabilă începând cu anul 2016, fiind schimbată doar numerotarea articolelor. Astfel, art.145<sup>1</sup>” Limitări speciale ale dreptului de deducere” devine art.298, conținutul rămânând același.

De asemenea, și conținutul pct. 45<sup>1</sup> din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabile pentru anul 2015, este preluat la pct.68 din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, la nivelul anului 2016.

Din textele de lege citate se reține că:

-orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate **utilizării în folosul operațiunilor taxabile;**

- **prin excepție, 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;**

- utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, 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. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale**

pentru acordarea deducerii, persoana impozabilă fiind necesar 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.

Așadar, **dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor este condiționat de utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile, iar excepția referitoare la limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA** aferentă oricăror operațiuni legate de achiziționarea și/sau utilizarea unor vehicule operează **în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

Potrivit cerințelor legiuitorului, **dovada că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea integrală a deducerii TVA, este obligația persoanei impozabile,** în sensul în care aceasta trebuie să justifice utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cu documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei.

Ori prin contestație petenta nu prezintă dovezi și documente de natura celor enumerate, pentru a face dovada că autoturismul pe care îl deține este utilizat exclusiv în interesul activității economice, în vederea exercitării dreptului de deducere integrală a TVA aferentă achiziției intracomunitare de bunuri și servicii de întreținere și reparații a acestui autoturism.

Întrucât petenta nu a prezentat dovezi în susținerea afirmațiilor din contestație, prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând TVA, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*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;”.*

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE



1. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X cu sediul social în municipiul Arad, ...
- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Arad-Inspekția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...  
DIRECTOR GENERAL