

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ....**  
**Biroul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA Nr..... din ... 2014**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**x din ....., jud. ....**

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Directia Generală Regionala a Finantelor Publice** ..... sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice**.... a înaintat dosarul contestației formulate de **x**. din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ....* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală.....

Decizia de impunere nr. .... a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....

x. are domiciliul fiscal ....., avand CIF .....

**Obiectul contestatiei** îl constituie suma totală de **y lei**, reprezentând:

- y lei impozit pe profit;
- y dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- y lei taxa pe valoare adaugata.

Contestatia a fost depusă în **termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de ....., iar contestatia a fost depusă si înregistrată la AJFP..... sub nr. ....

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

**I. Sustinerile societății contestatoare sunt următoarele:**

*"[...] In fapt prin prezenta contestam următoarele sume:[...].*

**MOTIVELE CONTESTĂRII SUMELOR :**

*Impozit pe profit*

- y lei stabilita ca diferenta de profit impozabil cu impozit pe profit aferent in suma de y lei, pentru perioada fiscala 01.01.2010-30.09.2010; Pentru deficientele constatate la control:

- suma de y lei, cheltuieli cu chirie utilaje - pentru acestea exista contracte de inchiriere si contracte de prestări servicii cu devize de lucrări semnate si acceptate de beneficiari. Contractele de chirie sunt încheiate in anul 2009 si luna ianuarie 2010. Plata chiriei s-a efectuat prin ordin de plata bancar sau dispozitie de plata prin casierie. Referitor la dispozitiile emise in anul 2009 si achitate in anul 2010 se poate constata ca initial s-au emis in noiembrie si decembrie 2009 trei dispozitii de plata prin casierie fiecare cu valoarea de y lei, care nu au fost onorate in anul 2009 si ulterior in luna ianuarie 2010 s-au întocmit noi dispozitii de plata prin casierie fiecare cu valoarea de y lei [precizam ca echipa de control nu a tinut cont ca la registrul de casa sunt atasate si cele neonorate din anul 2009 si cele noi întocmite in ianuarie 2010, iar înregistrarea si plata s-au efectuat corect de societatea noastră nicidecum nu s-a procedat cum s-a scris in Raportul de inspectie fiscala,

- suma de y lei, cheltuieli cu chirie utilaje - pentru acestea exista contracte de inchiriere si contracte de prestări servicii cu devize de lucrări semnate si acceptate de beneficiari. Contractele de chirie sunt încheiate in anul 2009 si luna ianuarie 2010. Plala chiriei s-a efectuat prin ordin de plata bancar sau dispozitie de plata prin casierie.

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca societatea nu are venituri înregistrate cu acestea si nu exista documente justificative.

Total eronat in balanta lunii septembrie 2010 se poate vedea clar ca in contul "704" societatea noastră are înregistrate venituri in suma totala de y lei.

- y lei stabilita ca diferenta de profit impozabil cu impozit pe profit aferent in suma de y lei, pentru perioada fiscala 01.10.2010-31.12.2010;

Pentru aceasta suma stabilita la control la analiza bunurilor enumerate (dar mai ales la investigarea acestora in teren) se poate vedea ca acea masina de spălat rufe se afla intr-o anexa in hala societății si este folosita la spălarea echipamentelor de lucru ale angajatilor si a huselor si tapiteriilor masinilor si utilajelor aflate in folosinta societății. Privitor la aspirator aaceasi situatie ca la masina de spălat, aspiratorul este unul industrial

nicidecum casnic. Despre anvelopele uzate nu se mai poate pune problema, acestea au fost achizitionate la preturi mici si folosite la masinile si utilajele necesare desfășurării activității societății.

- y lei stabilita ca diferenta de profit impozabil cu impozit pe profit aferent in suma de y lei, pentru perioada fiscala 01.01.2011 - 31.12.2011;

Privitor la factura in cauza la care se face referire, organul fiscal avea obligatia sa mentioneze numărul facturii, valoarea acesteia precum si denumirea societății despre care se mentionează ca are activitatea suspendata si data de la care a fost suspendata. Mentiunea făcuta este superficiala si neclara dând nastere la suspiciuni referitoare la corectitudinea constatărilor fiscale.

- y lei stabilita ca diferenta de profit impozabil cu impozit pe profit aferent in suma de y lei, pentru perioada fiscala 01.01.2012-31.12.2012;

Privitor la suma de y lei aceasta se compune in totalitate din achizitia de materiale si produse care au avut drept scop amenajarea in regie proprie a sopronului achizitionat mentionat mai sus. Amenajarea a constat in reconfigurarea sopronului, amenajarea de birouri pentru societate, transformarea acestuia in hala si atelier mecanic. facem mentiunea ca pana la aceasta data nu s-a finalizat in totalitate repararea si transformarea intregului sopron in hala închisa]. Situatia tuturor achizițiilor de materiale folosite in totalitate la aceasta investitie am intocmit-o si atasat-o la prezenta contestatie (copie de pe toate facturile fiscale de achizitie bunuri si materiale). In sustinerea acesteia am atasat si toate procesele verbale de receptie lucrări in regie proprie pentru fiecare etapa finalizata.

Privitor la suma de y lei la care se face referire, organul fiscal avea obligatia sa mentioneze numărul facturii, valoarea acesteia precum si denumirea societății despre care se mentionează ca are activitatea suspendata si data de la care a fost suspendata. Mentiunea făcuta este superficiala si neclara dând nastere la suspiciuni referitoare la corectitudinea constatărilor fiscale.

\* Taxa pe valoarea adăugata

Pentru întreaga suma stabilita ca diferenta de TVA in cuantum de y lei nu se face o referire clara si nu exista o corelatie între baza profitului impozabil inregistrat la capitolul impozitului pe profit (respectiv pentru perioada octombrie - decembrie 2010 valoarea bazei pentru achizițiile pentru care nu s-a acceptat drept de deducere fiscal este de y lei iar TVA înscrisa pentru aceeasi perioada este de y lei - rezultând clar o neconcordanță flagranta).

Totodată se mentionează ca in perioada februarie - mai 2013 nu au fost realizate operatiuni taxabile, fapt pentru care nu s-a dat drept de deducere pentru suma de y lei (total eronat intrucat s-au realizat si venituri - operatiuni taxabile, iar consumul carburantului a fost necesar atât in scopul deplasării masinilor si utilajelor pe punctele de lucru cat si pentru lucrările effective ce le-am realizat).[...].

Potrivit reglementarilor contabile aplicabile stabilite de pct. 107 alin. (1) si (2) din Ordinul 3055/2009 reglementari contabile, conforme cu directivele europene, se considera o modernizare daca cheltuielile si plățile efectuate ulterior cu un activ îndeplinesc simultan doua conditii :

a) o îmbunătățire a parametrilor tehnici initiali, superiori celor existenti :

b) se estimează obtinerea de beneficii economice in perioada viitoare superioare celor estimate initial.

De asemenea, potrivit acelor reglementari mentionez ca, toate contractele de inchiriere utilaje, contractele de prestări servicii, lucrări cu masini si utilaje precum si devizele de lucrări confirmate de beneficiari precum, procesele verbale de lucrări si amenajare in regie proprie a sopronului-hala, se pot studia la sediul societății noastre. Nu au fost puse la dispozitia controlului, intrucat acestea erau in fisetul administratorului ca măsura de protectie a secretelor comerciale ale entității, având in vedere concurenta din ce in ce mai mare a concurentei economice de pe piata din România.[...]

Faptul ca nu sunt executate prestări de servicii cu aceste utilaje in fiecare luna, nu conduce la faptul ca acestea ar fi cheltuieli nedeductibile.

Totodată se pot constata si vedea toate lucrările de amenajare in regie proprie si materialele achizitionate in acest scop. Precizam ca materialele achizitionate au fost utilizate la inaltarea unui zid despărtitor din hala, zid ce exista si la data cumpărării imobilului dar era construit din zid si geam. Aceste reparatii efectuate sunt considerate reparatii curente, intrucat nu contribuie la îmbunătățirea parametrilor tehnici initiali ai imobilului si nici nu conduce la obtinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare fata de cele estimate initial, acestea incadrându-se in prevederile legale, din OMFP 3055/2009 subsectiunea 8.2.3. pct. 107, alin.(I). Astfel aceste lucrări realizate la hala au fost încadrate de către echipa de control ERONAT ca fiind reparatii capitale, cu care sa se majoreze valoarea imobilului, iar recuperarea fiscala sa se efectueze prin amortizare, incadrându-le ERONAT in prevederile legale din OMFP 3055/2009, subsectiunea 8.2.3. pct.107 , alin (2). [...]."

## **II. Prin Raportul de inspectie fiscală încheiat în data de ..... la x din ....., jud. ....., s-au mentionat următoarele:**

"[...] Actuala verificare a cuprins perioada: 01.01.2010 - 31.12.2012.

Anul 2010

Conform declaratiei 101 privind impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2010- 30.09.2010, înregistrata la organul fiscal sub nr. ..../26.04.2011, societatea declara un profit impozabil in suma de y lei, un impozit pe profit in suma de y lei si un impozit minim de plata in suma de y lei.

La inspectia fiscala pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 s-a stabilit un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei, rezultând o diferența de profit impozabil in suma de y lei.

Diferența de profit impozabil in suma de y lei se compune din:

- suma de y lei reprezintă "cheltuieli cu chirie utilaje" (trailer, excavator si autocamion). La control se constata ca documentele justificative care stau la baza înregistrării in evidenta contabila a sumei de y lei sunt dispozițiile de plata către casierie, emise in anul 2009 si înregistrate in 2010. Rezulta ca suma de y lei este înregistrata eronat in anul 2010, incalcanđ prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- suma de y lei reprezintă "cheltuieli cu chirie utilaje" (trailer, excavator si autocamion). La control se constata ca societatea nu are venituri înregistrate cu aceste utilaje si nu are documente justificative, care, conform legii sa justifice utilizarea acestor utilaje in folosul societatii. Au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;[...]

Conform declarației 101 privind impozitul pe profit, pentru perioada 01-10.2010- 31.12.2010, înregistrata la organul fiscal sub nr. ..../26.04.2011, societatea declara un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei.

Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, s-a stabilit un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei, rezultând o diferența de profit impozabil in suma de y lei.

Diferența in suma de y lei se compune din:

- suma de y lei reprezintă cheltuieli cu achiziții de bunuri (masina de spălat, aspirator, anvelope uzate), pentru care societatea la control nu poate prezenta documente din care sa rezulte necesitatea utilizării lor in folosul societății si obținerii de venituri impozabile. Au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu pct. 43 lit. e) din HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare [...].

Anul 2011:

Conform declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2011, înregistrata la organul fiscal sub nr. ..../27.04.2012, societatea declara un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei.

La inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei, rezultând o diferența de profit impozabil in suma de y lei.

Diferența de profit impozabil in suma de y lei se compune din:[...]

- suma de y lei reprezintă cheltuieli înregistrate in contul 628 "cheltuieli servicii executate de terți" cheltuieli ce nu sunt efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile, iar factura este emisa de o societate a cărei activitate este suspendata. Au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Anul 2012:

Conform declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2012, înregistrata la organul fiscal sub nr. ..../22.03.2013, societatea declara o pierdere fiscală in suma de y lei. La inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil in suma de y lei si un impozit pe profit in suma de y lei, rezultând o diferența de profit impozabil in suma de y lei. Diferența de profit impozabil in suma de y lei se compune din:

- suma de y lei reprezintă consum de materiale de construcții (ciment, BCA, tabla, geamuri), pentru care societatea la control nu poate prezenta documente din care sa rezulte necesitatea utilizării lor in folosul societății si obținerii de venituri impozabile. La control se constata ca aceste materiale de construcții au fost folosite pentru investiția in curs "locuința de serviciu" si eronat sunt inregistrate in contul 6021 "cheltuieli cu materiale auxiliare" in loc de cont 231 "investiții in curs". Astfel cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal pe calea amortizării. Au fost încălcate prevederile art. 24, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare;[...]

- suma de y lei reprezintă cheltuieli înregistrate in contul 628 "cheltuieli servicii executate de terți" cheltuieli ce nu sunt efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile, iar factura este emisa de o societate a cărei activitate este suspendata. Au fost încălcate prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilita la control in suma de y lei, s-au calculat majorări de întârziere in suma de y lei. conform art. 120. alin.(1), din OG nr. 92/2003. cu modificările si completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilita la control in suma de y lei. s-au calculat penalități de intarziere in suma de y lei, conform art. 120<sup>1</sup>, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, cu modificările si completările ulterioare.[...]

Pentru perioada 01.04.2010-30.06.2013 situația privind taxa pe valoarea adăugata se prezintă astfel:[...]

T.V.A. de rambursat declarata de societate: = y lei;

T.V.A. de rambursat constatata la verificare: = y lei;

Diferența - y lei.

Diferența de TVA in suma de y lei, provine din:

- suma de y lei reprezinta TVA dedusa eronat de societate in luna noiembrie 2010 aferenta achiziționării de produse si servicii in favoarea acționarilor (produse electrocasnice. electronice, accesorii pentru locuința, loc parcare ambarcațiune, etc), achiziții care nu sunt destinate utilizării in scopul operațiilor sale taxabile. Au fost încălcate prevederile art.145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

- suma de y lei reprezintă TVA dedusa din bonuri fiscale, încălcând prevederile art. 146, alin. (1). Lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si pct. 46 (1) din H.G. Nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare.

- suma de y lei reprezintă TVA dedusa din facturi emise in luna ianuarie 2011 ....., societate care nu figurează ca fiind plătitoare de TVA. încălcând prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

- suma de *y lei* reprezintă TVA dedusa din facturi emise de ca către ....., societate care nu figurează ca fiind plătitoare de TVA, încălcând prevederile art. 146. Alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- suma de *y lei* reprezintă TVA dedusa din bonurile de combustibili (motorina) în lunile februarie 2013 și mai 2013, suma fără drept de deducere stabilită la control întrucât în aceste perioade societate nu a realizat operațiuni taxabile, societatea neputând să justifice utilitatea acestor achiziții. Au fost încălcate prevederile art. 145. alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare[...]."

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

**Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....** de organele de inspecție fiscală aparținând A.J.F.P. .... - Activitatea de Inspecție Fiscală, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat al statului de către x, jud. .... în perioada ianuarie 2010-iunie 2013.

Obiectul principal de activitate declarat de societate este reprezentat de .....

#### **1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de *y lei* și accesorii aferente în sumă de *y lei* (*y lei* + *y lei*)**

Perioada verificată: ianuarie 2010-decembrie 2012.

Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..../....., a fost stabilită o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de *y lei*, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de *y lei* (*y lei* + *y lei*), ca urmare a stabilirii unor cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de *y lei*, din care:

- *y lei* cheltuieli nedeductibile pentru anul 2010, care au condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de *y lei*;

- *y lei* cheltuieli nedeductibile stabilite pentru anul 2011, care au condus la un impozit pe profit suplimentar în sumă de *y lei*;

- *y lei* cheltuieli nedeductibile stabilite pentru anul 2012, care au condus la stabilirea unui profit impozabil în sumă de *y lei* (*y lei* cheltuieli nedeductibile - *y lei* pierdere fiscală stabilită de societate) și a unui impozit pe profit în sumă de *y lei* (*y* x 16%).

Societatea comercială contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite la control, dar motivează contestația doar pentru cheltuieli nedeductibile în sumă totală de *y lei* și pentru impozitul pe profit în sumă de *y lei*, astfel:

- *y lei* cheltuieli nedeductibile aferente anului 2010 (*y lei* + *y lei*), cu un impozit pe profit aferent de *y lei*;

- *y lei* cheltuieli nedeductibile aferente anului 2011, cu un impozit pe profit aferent de *y lei*;

- *y lei* cheltuieli nedeductibile aferente anului 2012 (*y lei* + *y lei*), cu un impozit pe profit aferent de *y lei*.

Diferența de impozit pe profit contestată în sumă de *y lei* (*y lei* impozit stabilit suplimentar - *y lei* impozit motivat) nu este motivată.

#### **a) Referitor la cheltuielile cu chiria utilajelor în sumă de *y lei***

Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....** organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada ianuarie 2010 - septembrie 2010 cheltuieli nedeductibile în suma de *y lei*, reprezentând cheltuieli cu chiria utilajelor, din care:

- *y lei* reprezintă cheltuieli cu chirie utilaje (trailer, excavator și autocamion), pentru care la control au fost prezentate ca documente dispoziții de plată către casierie emise în anul 2009 și înregistrate eronat în anul 2010, încălcându-se prevederile art.21 alin(1) din Codul fiscal;

- *y lei* reprezintă cheltuieli cu chirie utilaje (trailer, excavator și autocamion), care nu au condus la realizarea de venituri și pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să justifice utilizarea acestor utilaje în folosul societății, încălcându-se prevederile art. 21 alin(1), coroborat cu art .21 alin(4) lit.e) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că pentru cheltuielile cu chiria în sumă de y lei au fost emise trei dispoziții de plată în lunile ..... 2009, fiecare cu valoarea de y lei, care nu au fost onorate în anul 2009 și ulterior în luna ..... 2010 s-au întocmit noi dispoziții de plată prin casierie, fiecare cu valoarea de y lei, achitate în anul 2010.

De asemenea, pentru suma de y lei cheltuieli cu chirie utilaje există contracte de închiriere și contracte de prestări servicii cu devize de lucrări semnate și acceptate de beneficiari, iar în contul "704" societatea a înregistrat venituri în sumă totală de y lei.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

**"[...] ART. 19 Reguli generale**

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

**ART. 21 Cheltuieli**

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

**(4)** Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

**e)** cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii; coroborat cu pct. 43 din HG 44/2004, privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora. [...]"

Din textele de lege mai sus citate, rezultă că pentru calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile și cheltuielile aferente unui an fiscal și sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, nefiind deductibile fiscal.

- Referitor la cheltuiala cu chiria utilajelor în sumă de y lei aferentă anului 2010, în referatul privind propunerile de soluționare a contestației se menționează că această sumă a fost înregistrată de societate în evidența contabilă în luna ianuarie 2010, având la bază dispozițiile de plată emise în anul 2009, respectiv nr. .../.....2009, nr. ....../....2009 și nr. .../.....2009, dar înregistrate în anul 2010, precum și trei contracte de închiriere încheiate cu .... din Italia privind închirierea a trei utilaje a căror derulare începea din data de .....2009, valabil un an calendaristic, cu un quantum al chiriei lunare de ..... lei.

Astfel, societatea datorează pentru anul 2009 o chirie în sumă totală de y lei (y lei/lună x ... utilaje x 5 luni), sumă ce a fost înregistrată eronat de societate în anul 2010 în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile".

Potrivit prevederilor pct.13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală."

Totodată, potrivit prevederilor pct.63,alin.(5) și alin.(6) din Ordinul 3055/2009: "Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului raportat. Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului raportat."

Rezultă astfel, că suma de y lei reprezintă cheltuiala aferentă exercițiului financiar anterior, respectiv anul 2009, care nu trebuia să afecteze rezultatul exercițiului financiar curent, adică anul 2010, suma fiind înregistrată eronat de societate în această perioadă.

Față de cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit corect că suma de y lei aferentă anului 2009 reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.63, alin.(5) și alin.(6) din Ordinul 3055/2009 cu modificările ulterioare.

- Referitor la cheltuiala cu chiria utilajelor în sumă de y lei, menționăm că aceasta este aferentă perioadei ianuarie - aprilie 2010 și a fost înregistrată în contabilitate în baza a trei dispoziții de plată (nr. ...., nr. .... și nr. ....) și a contractelor încheiate cu .... din Italia privind închirierea a trei utilaje cu o chirie lunară de y lei. Astfel, societatea a calculat o chirie aferentă perioadei ianuarie - aprilie 2010 în sumă de y lei ( $y \text{ lei} \times \dots \text{ utilaje} \times 4 \text{ luni}$ ), sumă ce a fost înregistrată de societate în luna ianie 2010 în contul 612 "*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile*".

La control, s-a constatat că pe perioada închirierii utilajelor (ianuarie - aprilie 2010), societatea nu a realizat venituri din folosința acestor utilaje închiriate, astfel că, suma de y lei a fost considerată nedeductibil fiscal.

x, susține că a înregistrat în luna septembrie 2010 în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*" venituri în sumă de y lei, însă, în perioada închirierii utilajelor, respectiv ianuarie - aprilie 2010, nu au fost realizate venituri.

Drept urmare, cheltuiala cu chiria în sumă de y lei nu a fost efectuată în scopul realizării veniturilor, astfel că este nedeductibilă fiscal în baza art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Concluzionând cele prezentate mai sus la pct. a), **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de y lei aferent cheltuielilor cu chiria utilajelor în sumă de y lei ( $y \text{ lei} \times 16\%$ ).

#### **b) Referitor la cheltuielile cu achiziții de bunuri în sumă de y lei**

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit pentru trim.IV 2010 că suma de y lei reprezentând cheltuieli cu achiziții de bunuri (mașina de spălat, aspirator, anvelope uzate) este nedeductibilă fiscal, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea utilizării lor în folosul societății și obținerii de venituri impozabile.

Prin contestația formulată societatea susține că mașina de spălat rufe este folosită la spălarea echipamentelor de lucru ale angajaților și a huselor și tapițeriilor mașinilor și utilajelor aflate în folosința societății, aspiratorul este de asemenea folosit în folosul societății, iar anvelopele uzate au fost achiziționate la prețuri mici și folosite la mașinile și utilajele necesare desfășurării activității societății.

Analizând prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform mențiunilor din referat, societatea a achiziționat în baza facturii nr. .... o mașina de spălat și un aspirator, achiziții care nu sunt realizate în folosul societății, ci în favoarea asociaților. Totodată, societatea a achiziționat în luna noiembrie 2010 în baza facturii nr. .... anvelope uzate în număr de .... buc. cu o valoare de y lei, fiind date integral în consum până la sfârșitul lunii noiembrie 2010, în condițiile în care societatea deține în evidența contabilă la 31.12.2010 doar ..... mijloace fixe.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că suma de y lei reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de y lei ( $y \text{ lei} \times 16\%$ ).

### c) Referitor la cheltuielile cu serviciile executate de terți în sumă de y lei

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de y lei reprezintă cheltuieli înscrise în două facturi înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", care nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, facturile fiind emise de societăți cu activitate suspendată, astfel:

- suma de y lei este aferentă anului 2011;
- suma de y lei este aferentă anului 2012.

Cheltuiala a fost considerată nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că organele de inspecție fiscală nu menționează numărul facturii, valoarea acesteia, precum și denumirea societății despre care se menționează ca are activitatea suspendată și data de la care a fost suspendată.

În Referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

- suma de y lei reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în evidența contabilă a lunii ianuarie 2011 în baza facturii nr. ..../..... emisă de furnizorul ...... La control s-a constatat că .... din ....., având CIF ....., figurează în baza de date a ANAF ca având activitatea suspendată din data de ....., anterioară emiterii facturii.

- suma de y lei reprezintă cheltuieli înregistrate în baza facturilor nr. ..../....., nr. .... și nr. ..../..... și emise de ......

La control s-a constatat că .... din ....., Ialomița, având CIF ....., figurează în baza de date a ANAF ca având activitatea suspendată din data de ....., anterioară emiterii facturii.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal: "*Art. 11 - (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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*", cheltuiala cu serviciile executate de terți în sumă de y lei este nedeductibilă fiscal, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit aferent în sumă de y lei (y leix16%).

### d). Referitor la cheltuieli cu materiale de construcții în sumă de y lei

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de y lei înregistrată în anul 2012 reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal cu materiale de construcții (ciment, BCA, tablă, geamuri) folosite pentru investiția în curs "locuința de serviciu" și înregistrate eronat în contul 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare", în loc de a fi înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", încalcându-se prevederile art. 24 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că amenajarea a constat în reconfigurarea sopronului, amenajarea de birouri pentru societate, transformarea acestuia în hală și atelier mecanic și face mențiunea că până la această dată nu s-a finalizat în totalitate repararea și transformarea întregului șopron în hala închisă.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

#### **[...]ART. 24 Amortizarea fiscală**

(1) *Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

În cazul de față, investițiile efectuate de societate la șopronul achiziționat se recuperează d.p.v. fiscal prin deduceri de amortizare lunare, după finalizarea și darea în funcțiune a șopronului, cheltuielile efectuate majorând valoarea mijlocului fix.

Astfel, în mod eronat cheltuielile cu investițiile în sumă de y lei au fost înregistrate direct în contul de cheltuieli cu materiale auxiliare, în loc de a fi înregistrate în contul de imobilizări corporale în curs de execuție, cheltuieli care se vor recupera ulterior prin înregistrarea deducerilor lunare de amortizare.

Drept urmare, cheltuielile în sumă de y lei sunt nedeductibile fiscal în baza art.21 alin.(1) și art. 24 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal, **drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de y lei.

**Centralizând** cele prezentate mai sus la **pct. a) - d)**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de y lei ( y lei + y lei + y lei ), ca și pentru accesoriile aferente în sumă de y lei, calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**e) Referitor la diferențele stabilite la control, pentru care societatea nu motivează contestația formulată**

Așa cum am arătat mai sus, societatea contestă în totalitate diferența de impozit pe profit stabilită la control în sumă de y lei, dar motivează doar suma de y lei.

Astfel, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de y lei ( y lei impozit stabilit suplimentar - y lei impozit motivat ), ca și pentru accesoriile aferente în sumă de y lei, **se va respinge contestația ca nemotivată**.

## **2. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de y lei**

Perioada verificată:01.04.2010-30.06.2013.

Din Raportul de inspectie fiscală nr. .... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ...., au fost stabilite diferențe în sumă de y lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, astfel:

- y lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate în luna noiembrie 2010 aferenta achiziționării de produse și servicii în favoarea asociaților (produse electrocasnice. electronice, accesorii pentru locuința, loc parcare ambarcațiune, etc), achiziții care nu sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile, încălcându-se prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

- y lei reprezintă TVA dedusă din bonuri fiscale în perioada aprilie 2010 - iunie 2013, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- y lei reprezintă TVA dedusă din facturi emise în luna ianuarie 2011 de ...., societate care nu figurează ca fiind plătitoare de TVA, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- y lei reprezintă TVA dedusă din facturi emise de ...., societate care nu figurează ca fiind plătitoare de TVA, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- y lei reprezintă TVA dedusă din bonurile de combustibili (motorină) în lunile februarie 2013 și mai 2013, stabilită ca fiind fără drept de deducere la control, întrucât în această perioadă societatea nu a realizat operațiuni taxabile, neputându-se justifica utilitatea achizițiilor. Au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că pentru TVA în sumă de y lei nu se face o referire clară și nu există o corelație între baza profitului impozabil înscris la capitolul impozitului pe profit și TVA aferentă achizițiilor.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

**“[...]ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**



(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 obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...]"

Conform prevederilor legale menționate mai sus, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar deducerea se efectuează în baza unei facturi întocmită conform prevederilor legale.

Din Raportul de inspecție fiscală și din Referatul privind propuneri de soluționare a contestației se constată că societatea a dedus eronat TVA în sumă de y lei în luna noiembrie 2010 aferentă achiziționării de produse și servicii în favoarea acționarilor, respectiv electrocasnice, electronice, accesorii pentru locuința, loc parcare ambarcațiune, achiziții ce nu sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile.

Deși contestă această sumă, societatea nu motivează achizițiile ca fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Societatea a dedus deasemenea TVA în baza unor bonuri fiscale (y lei) și în baza unor facturi emise de societăți care nu figurează ca fiind plătitoare de TVA și cu activitatea suspendată (y lei) și deduce TVA din bonuri de combustibil în lunile februarie 2013 și mai 2013 (y lei), deși în această perioadă societatea nu a realizat venituri și operațiuni taxabile, neputând justifica utilitatea acestor consumuri de motorină cu foi de parcurs, scopul acestora.

Drept urmare, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **y lei**, astfel că **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru această sumă.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de x din județul .... împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ..../30.08.2013* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală ....., în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată, se

**DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de **y lei**, reprezentând:

- y lei impozit pe profit;
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- y lei taxa pe valoare adaugata.

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de **y lei**, reprezentând:

- y lei impozit pe profit;
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit.

**3.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

