

## **DECIZIE nr. 863/04.08.2021**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /26.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr. TMG\_AIF ... /25.05.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /26.05.2021, asupra contestației formulate de

**Societatea X S.R.L.**  
**CUI ... , înregistrată la ORC sub nr. J35/... /2014**  
**cu sediul în ....., str. ... , nr. ... , jud. Timiș**

**având sediul procesual ales la SCPA ... & ...**  
**din Timișoara, str. ... .. , nr. ...., jud. Timiș**

înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG\_REG ... /17.04.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG\_AIF ... /18.05.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /26.05.2021.

### **Referitor la obiectul contestației, se rețin următoarele:**

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021 (denumit în continuare RIF), solicitând anularea acesteia, pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe profit și TVA, precum și a accesoriilor aferente.

În vederea soluționării contestației formulată de X S.R.L. înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG\_REG ... /17.04.2021 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /26.05.2021 și având în vedere faptul că:

- pe lângă capătul de cerere referitor la Deciziei de impunere F-TM .../25.03.2021 nr. ..../15.12.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021 emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, contestată *in integrum*, cu

privire la suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei) și taxa pe valoarea adăugată (... lei),

- petenta prin contestație a formulat și un capăt de cerere referitor la obligațiile fiscale accesorii, solicitând și „*anularea (...) obligațiilor fiscale aferente*” - fila 1 din contestație, **fără indicarea în mod expres a numărului și a datei emiterii deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii**, D.G.R.F.P. Timișoara, cu **adresa nr. TMR\_DGR ... /30.06.2021**, în considerarea art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 3.1. – 3.5 din OPANAF nr.3741/2015, a solicitat A.J.F.P. Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane juridice , să precizeze dacă pe numele contribuabilului X S.R.L. **a fost emisă(e) decizie(i) de calcul accesorii, în perioada cuprinsă între 25.03.2021 – data emiterii deciziei de impunere și 17.04.2021 – data depunerii contestației.**

A.J.F.P. Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane juridice răspuns cu adresa nr. ... /06.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. **TMR\_DGR ... /12.07.2021**, în care a precizat că pe numele contribuabilului X S.R.L. a fost emisă **Decizia referitoare la obligațiile de calcul accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. ... /14.05.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș**; fiind astfel emisă **ulterior** formulării contestației.

De asemenea, conform adresei nr. ... /06.07.2021 rezultă că decizia de calcul accesorii a fost transmisă petentei de către organul emitent, însă până la data formulării răspunsului Decizia nr. ... /14.05.2021 nu a fost confirmată de primire, dar nici nu a fost restituită.

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație anterior emiterii deciziei de accesorii, neavând astfel posibilitatea de a-și prezenta motivele de fapt și de drept conform art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală în legătură cu Decizia referitoare la obligațiile de calcul accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. ... /14.05.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș, învederăm că ulterior primirii de către petentă a Deciziei referitoare la obligațiile de calcul accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. ... /14.05.2021, petenta va avea posibilitatea de formula contestație împotriva acesteia conform Titlului VIII din Codul de procedură fiscală.

Subliem însă că și în lipsa exercitării posibilității formulării unei contestații împotriva deciziei de accesorii, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale* și în situația anulării totale/parțiale a Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.03.2021 de către organul competent în soluționarea contestației sau de către instanțele de control judiciar care exercită controlul de legalitate asupra deciziei de soluționare a contestației, în cauză ar fi aplicabile dispozițiile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*

**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.(...) ”**

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației în legătură cu Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza RIF nr. F-TM .../25.03.2021.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei – impozit pe profit aferent perioadei  
01.01.2014 – 31.12.2019;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei  
01.12.2014 – 31.07.2020.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-na. avocat ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei prin remitere sub semnătură la data de 31.03.2021, iar contestația fiind depusă la registratura A.J.F.P. Timiș la 17.04.2021).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată petenta solicită *anularea totală* a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

**A. Referitor la impozitul pe profit**, petenta redă pe scurt constatările organelor de inspecție fiscală în filele 2-3 ale contestației, în legătură cu care în filele 4 – 8 prezintă propriile argumente de fapt și de drept, care în opinia sa converg spre soluția de anulare a deciziei de impunere contestate, astfel:

**1. Cu privire la deductibilitatea unor cheltuieli:**

Referitor la cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei aferent anului 2017 și ... lei aferent anului 2018), reprezentând achiziția unor bunuri și servicii constând în cazare, servicii stomatologice , masă servită, set masă + 6 scaune, petenta analizează punctual implicațiile fiscale din anii 2017 și 2018.

Astfel, referitor la anul 2017, petenta arată că profitul contabil al societății este de ... lei la care se adaugă cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de ... lei și cea cu cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, rezultând astfel o bază de calcul în sumă de ... lei (... + ... + ... = ... ), sumă la care se aplică o cotă de 2%, rezultând o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de ... lei. Din totalul sumei de ... lei se scade suma deductibilă fiscal în cuantum de ... lei, rezultând o cheltuială nedeductibilă fiscal în sumă ... lei, sumă de care s-a ținut cont la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit în declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101, aferentă anului 2017. De asemenea, petenta precizează că diferența dintre suma de ... lei și ... lei (reprezentând sumă din protocol), respectiv ... lei - este contabilizată în contul 6421 „*cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților*”, sumă ce se încadrează la calculul plafonului pentru anul 2017.

În mod similar, referitor la anul 2018, petenta arată că profitul contabil al societății este de ... lei, la care se adaugă cheltuială cu impozitul pe profit în sumă de ... lei și cea cu cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, rezultând astfel o bază de calcul în sumă de ... lei (... + ... + ... = ... ), sumă la care se aplică o cotă de 2%, rezultând o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de ... lei, sumă ce se încadrează la cheltuielile de protocol pentru anul 2018. Diferența dintre ... lei și ... lei, respectiv ... lei, este cuprinsă în contul 6421 „*cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților*”, cu precizarea că, în anul 2018 numărul mediu de angajați ai societății X S.R.L., conform bilanțului contabil, este de 14, iar cel din anul 2017, conform bilanțului contabil, este de 13.

În ceea ce privește achiziția „*setului masă + 6 scaune*”, petenta subliniază că acesta se află la sediul societății, fiind chiar masa la care lucrează contabilii societății.

Astfel, petenta consideră că efectuarea acestor calcule era în sarcina echipei de inspecție fiscală, care ar fi trebuit să țină cont de toate aceste deduceri, pentru a stabili cert dacă aceste sume se încadrează sau nu în categoria cheltuielilor deductibile la masa profitului impozabil.

**2. Cu privire la amortizarea clădirilor:**

Referitor la cheltuielile cu amortizarea în sumă de ... lei aferente clădirii situate în ... , proprietatea societății, având CF nr. ... , petenta precizează următoarele:

a) Această clădire a fost achiziționată de petenta X S.R.L., fiind în proprietatea acesteia, iar începând cu 21.04.2020 a fost încheiat primul contract de închiriere al unei părți din spațiul clădirii - contractul nr. 1/21.04.2020, încheiat cu firma G ... S.R.L.. Spațiul a fost predat acestei societăți prin Procesul verbal de predare primire - conform art. 2 (2.1) din contract, începând cu data de 01.06.2020. Această societate desfășoară în spațiul închiriat din parte din această clădire - activitate farmaceutică, **deci o activitate care nu s-ar putea desfășura într-o clădire care nu se afla în stare de funcționare.**

b) La data de 01.09.2020, se încheie al doilea contract, contractul de închiriere nr./01.09.2020, cu partenerul S ... S.R.L., prin care societatea X S.R.L. dă spre închiriere, din aceeași clădire, altă parte a spațiului, această societate având ca obiect de activitate servicii medicale de ... ochelari - respectiv, tot activitate farmaceutică, **deci o activitate care nu s-ar putea desfășura într-o clădire care nu se află în stare de utilizare.**

c) La data de 16.10.2020, se încheie contractul de locațiune nr. ... /16.10.2020 cu P , prin care societatea X S.R.L. dă spre închiriere, din aceeași clădire, o altă parte a spațiului, aceasta societate având ca obiect de activitate vânzări de produse alimentare - **deci o activitate care nu s-ar putea desfășura într-o clădire care nu se află în stare de utilizare.**

Raportat la această stare de fapt, petenta arată că investițiile pe care le-a efectuat au fost în scopul funcționării acestor trei societăți locatate, respectiv în scopul desfășurării activității într-un mediu igienic, funcțional și să poată obține avizele sanitare și nu numai de care acestea au nevoie pentru a putea funcționa.

Ori, conform raționamentului logico-juridic dezvoltat de petentă, cheltuielile de reparații și amenajări în regie proprie – care sunt aferente veniturilor obținute din chirii – se încadrează în rigorile art. 25 alin. 1 Cod fiscal, motiv pentru care suma de ... lei, reprezentând amortizarea clădirii până la 31.07.2020, este o cheltuială deductibilă fiscal la masa profitului impozabil, în susținerea contestației anexând cele trei contracte indicate mai sus.

### **3. Cu privire la înregistrarea pe costuri a unor cheltuieli de natura investițiilor:**

Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, în data de 30.06.2015 și respectiv ... lei la data de 30.06.2016, petenta arată că are în folosință/propietate următoarele spații:

- Spațiul din Timisoara, str. ... , nr. ... , jud. Timiș - **locație proprietatea societății** - unde societatea X S.R.L. are sediul social, birouri, documentele arhivate, spațiu depozitare etc;

- Spațiul din loc. ... , nr. ... , jud. Timiș - **locație proprietatea societății** - unde societatea X S.R.L. are închiriate spațiile către clienții menționați mai sus;

- Spațiul din loc. ... , nr. ... , jud. Timiș - **locație închiriată de către societate** - de la Cooperativa de Consum ... , unde societatea X S.R.L. are declarat punct de lucru și desfășoară activitate de comerț cu amănuntul (magazin);

- Spațiul din loc. ... , nr. ... , jud. Timiș - **locație proprietatea soților ...** - unde societatea X S.R.L. are punct de lucru și desfășoară activitate de comerț cu amănuntul (magazin). Aceasta locație este data societății X S.R.L. cu **contract comodat** încheiat la 01.11.2008, pe o perioadă nelimitată, contract în care este stipulat că toate **reparațiile și amenajările** care se vor efectua pentru desfășurarea activității **vor fi suportate de către X S.R.L.**

În vederea desfășurării activității în aceste spații, petenta arată că a efectuat o serie de reparații - cum ar fi de exemplu: zugrăveli interioare, înlocuirea de chiuvete, lavoare, baterii, sticlă securizatoare, spot transformator, accesorii rame aerisire, unele materiale electrice , vase wc, reparații legate de uși, vopsit tocării, fenerie, zugrăveli exterioare, amenajări gen: despărțiri încăperi prin pereți rigips, reparații la instalații electrice , sanitare, pardoseli etc.

Or, în opinia petentei, câtă vreme **nu s-a modificat structura de rezistență a clădirilor – doar** în acest caz putând fi considerate lucrări de consolidare a acestor clădiri, ele reprezintă **lucrări de reparații și întreținere** fără de care societatea nu își poate desfășura activitatea în mod normal. Mai mult, petenta subliniază că, prin definiție, contul 611 este cont de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, deci cât timp lucrările sunt reparații curente care au ca scop menținerea clădirilor la aceiași parametri nu se crează o creștere de valoare, deci nu se contabilizează în conturile 231/... .

Petenta precizează că a efectuat și lucrări de consolidare, contabilizate în contul 231 „*imobilizări corporale în curs*” - la data controlului respectiv la 31.07.2020, petenta având un sold debitor la contul 231 în sumă totală de ... ,64 lei, însă acestea au fost efectuate cu societăți specializate, spre deosebire de lucrările de reparații efectuate în regie proprie.

În ceea ce privește faptul că nu au fost finalizate toate lucrările, petenta face trimitere la perioada de pandemie, precizând însă că a finalizat lucrările cele mai importante pentru ca aceste clădiri să poată fi funcționale.

**4. Cu privire la înregistrarea pe costuri a unor cheltuieli în contul 6028 „cheltuieli cu alte materiale consumabile” în sumă de ... lei cu diverse materiale de construcții utilizate pentru reparații efectuate la cele patru clădiri**, petenta arată că nu este de acord cu calificarea acestora drept cheltuieli de natura investițiilor, în opinia materialele achiziționate fiind incluse în lucrări pentru întreținere și reparații, făcând trimitere la argumentația dezvoltată la punctul precedent.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, petenta prezintă pe scurt constatările organelor de inspecție fiscală în filele 8-11 ale contestației, în legătură cu care în filele 11 – 16 prezintă propriile argumente de fapt și de

drept, care în opinia sa converg spre soluția de anulare a deciziei de impunere contestate, astfel:

### **1. Cu privire la diferențe TVA de plată nedecларată de petentă:**

Petenta arată că în anexa nr. 9 este evidențiat modul de constituire și virare a TVA pe întreaga perioadă verificată. Astfel, în această anexă, totalul TVA colectată (pentru întreaga perioadă verificată, din deconturile de TVA) este în sumă de ... lei, iar cel din jurnalele de TVA și bilanțele de verificare este în sumă de ... lei, rezultând astfel o diferență în sumă de ... lei, nu de ... lei – această ultimă sumă neputând fi explicată de petentă.

### **2. Cu privire la unele mărfuri aflate în sold**

Petenta reia succint constatările inspecției fiscale conform cărora urmare inventarierilor efectuate de petentă prin care s-au constatat minusuri de gestiune la marfă, organele de control au procedat la ajustarea TVA aferentă stocului de marfă constatat lipsă de inventar în sumă totală de ... lei.

Referitor la aceste aspecte petenta precizează că are dreptul să facă inventarierea mărfurilor ori de câte ori consideră necesar, în cazul său scopul inventarierii efectuate fiind de a verifica stocurile din acel moment. Astfel că, nefiind o inventariere dispusă de organele de inspecție fiscală conform Normelor de aplicare a Ordinului nr. 2861/09.10.2009, art. 1) lit. a), nu trebuia să fie înregistrată în evidența financiar contabilă a petentei, în opinia sa echipa de inspecție fiscală neputând-o priva de dreptul de a-și calcula perisabilități, printr-o simplă Nota explicativa, dată sub presiune.

### **3. Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de protocol:**

În legătură cu acest capăt de cerere – cheltuieli înregistrate în contul 623 „cheltuieli de protocol” în perioada anilor 2017 și 2018, reprezentând servicii cazare, masă servită, servicii cazare pentru care și-a exercitat și dreptul de deducere a TVA – petenta arată că acest aspect a fost tratat în detaliu la capitolul „*Impozit pe profit*”, având același mod de calcul și în cazul TVA, acestea fiind interconținuate reciproc.

### **4. Cu privire la achizițiile efectuate de petentă de la societăți neplătitoare de TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA:**

Petenta reiterează constatările organelor de inspecție fiscală și analizează dispozițiile art. 11 alin. 9) din Legea 227/2015 modificată și completată raportat la achizițiile efectuate de de la furnizorii săi, respectiv: D S.R.L. CUI ... , N S.R.L. CUI ... , PRIMĂRIA Comunei ... CUI ... , B S.R.L. CUI ... , E S.R.L., L S.R.L. CUI ... și A Timișoara S.R.L. CUI ... .

Astfel, petenta solicită revizuirea acestui capitol deoarece „*din cei șapte parteneri cu așa zise probleme (ca fiind neplătitori de TVA) doar trei se pare că au probleme în acest sens*”, în acest sens depunând în probațiune listări efectuate din baza de date ANAF, care în opinia petentei confirmă că marea

parte a firmelor în cauză nu au codul anulat și/sau achizițiile s-au efectuat înainte de anularea valabilității codului de TVA.

#### **5. Cu privire la achizițiile care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile:**

Referitor la TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... /28.11.2018 emisă de ... S.R.L. cu care s-a achiziționat un set masă cu 6 scaune, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, se face trimitere la argumentația de la capitolul „*Impozit pe profit*”, acestea fiind intercondiționate reciproc.

#### **6. Cu privire la achizițiile înregistrate eronat (dublu) în evidența contabilă:**

Referitor la TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... emisă de furnizorul ... , respectiv la TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... emisă de furnizorul ... S.R.L., petenta reiterează constatările organelor de inspecție fiscală, precum și dispozițiile art. 299 alin. 1), lit. a), b) din Legea nr. 227/2015 privind exercitarea dreptului de deducere a taxei coroborate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. 1), neprecizând niciun argument.

#### **7. Cu privire la TVA colectată aferentă lucrărilor de investiții:**

Petenta analizează starea de fapt fiscală în legătură cu lucrările de construcții și instalații pentru imobilul situat în Loc. ... , nr. ... , jud. Timiș, proprietatea d-lor ... si ... , înregistrate în contabilitate în contul 231 „*Investiții în curs*”.

Petenta precizează că soții ... au achiziționat acest imobil în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr. ... /27.06.2005 la prețul de ... lei vechi (... lei noi). Având în vedere că proprietarii imobilului sunt soții ... , a fost prezentat contractul de comodat din data de 01.11.2008, potrivit căruia comodantul transmite spre folosința cu titlu gratuit comodatarului X S.R.L. imobilul situat în ... nr. ... , jud. Timiș, înscris în CF nr. ... , compus din patru corpuri de clădire și teren în suprafață de ... mp, pe perioadă nelimitată. Conform fișei contului 231 societatea a efectuat investiții pentru amenajarea imobilului respectiv, constând în lucrări de construcții (izolații cu polistiren și vată minerală, placări cu rigips, montat gresie, șapa, instalații electrice , tâmplărie, montat lambriuri, instalații apă, zugrăveli etc.), în valoare totală de... ,56 lei – anexa 10 la RIF.

Urmare analizării Anexei nr. 10, petenta subliniază că toate investițiile menționate în această anexă sunt investiții **efectuate în perioada: 2011-2014.**

În ceea ce privește derularea inspecției fiscale, petenta precizează că inspecția fiscală a fost efectuată în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr. ... /16.09.2020 (singurul comunicat petentei) și referitor la taxa pe valoarea adăugată a cuprins perioada: **01.12.2014-31.07.2020.**



Invocând dispozițiile art. 117 alin. 1 și art. 135 din Codul de procedură fiscală, petenta consideră că perioada 2011 - 30.11.2014 nu mai poate fi verificată de către organele de inspecție fiscală, **fiind prescrisă**, motiv pentru care **suma de ... lei**, reprezentând TVA dedusă pentru amenajarea spațiului de lucru din ... nr. ... , jud. Timiș - unde petenta are deschis magazin de vânzare cu amănuntul, nu face obiectul inspecției fiscale actuale.

De asemenea, petenta citează dispozițiile art. 152 alin. 9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul VI, pct. 61 alin. 10) lit. c) din H.G. nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, petenta prezintă extras al dispozitivului deciziei pronunțată de CJUE în cauza C-183/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), Curtea statuând că:

*„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.”*

Pe cale de consecință, solicită admiterea contestației cu consecința anulării deciziei de impunere nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM .../25.03.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice , în legătură cu TVA și impozitul pe profit stabilite suplimentar, contestate, constatându-se următoarele:**

Perioada verificată: 01.12.2014 – 31.07.2020 (pentru taxa pe valoarea adăugată) și respectiv 01.01.2014 – 31.12.2019 (pentru impozitul pe profit).

Referitor la **impozitul pe profit**, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

**1.** În perioada 2017 – 2018, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cazarea, cheltuieli stomatologice , masă servită și set de masă +

4 scaune, considerându-le deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin deducerea din baza impozabilă a impozitului pe profit a sumei totale de ... lei au fost încălcate următoarele prevederi legale: art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina petentei fiind stabilit un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

**2.** În perioada 01.01.2014 – 31.12.2019, X S.R.L. a înregistrat pe costuri cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei aferentă clădirii situată în ... , având CF nr ... , proprietatea petentei, considerându-le deductibile la masa profitului impozabil.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că această clădire a fost cumpărată în luna ianuarie 2012, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr.../ 06.01.2012.

Conform RIF, a rezultat că urmare a discuțiilor avute cu reprezentantul societății X S.R.L. raportat la documentele prezentate, clădirea nu se află în stare de utilizare, având nevoie de amenajări, în perioada până la data începerii prezentului control la această clădire s-au efectuat lucrări de amenajare, clădirea până la data de 31.07.2020 nefiind pusă în funcțiune, iar lucrările de reparații efectuate nu au fost recepționate.

Pe cale de consecință, organele de control au stabilit că X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente unui imobil care nu a fost pus în funcțiune și care nu este utilizat în vederea obținerii de venituri impozabile astfel că cheltuielile cu amortizarea în sumă de ... lei sunt nedeductibile; prin urmare, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei, s-a diminuat impozitul pe profit datorat cu suma de ... lei, anexa 4 la RIF.

**3.** Organele de inspecție fiscală au constatat că X S.R.L. a înregistrat în contul 611 cheltuieli de natura investițiilor, care fie inițial au fost înregistrate în ct. 231 „Investiții în curs”, fie au fost înregistrate direct pe cheltuieli în ct. 611. Astfel petenta a înregistrat în debitul ct. 611 în corespondență cu ct. 231, considerându-le deductibile fiscal următoarele sume:

- Suma de ... lei în data de 30.06.2015;

- Suma de ... lei în data de 30.06.2016;

sume care au diminuat profitul impozabil la data de 30.06.2015, respectiv la data de 30.06.2016.

De asemenea, petenta a înregistrat în perioada supusă controlului - 01.01.2014 – 31.12.2019 - în ct. 611 cheltuieli în sumă de ... lei cu diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea clădirilor. Cheltuielile înregistrate în ct. 611 în perioada 01.01.2014 - 31.12.2019, care sunt de natura investițiilor, sunt în sumă totală de ... lei (... + ... ).

Raportat la starea de fapt fiscală constatată, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli au natura investițiilor, reprezentând cheltuieli de reabilitare a unei construcții, care urmează să mărească valoarea construcției, recuperarea urmând să se facă prin amortizare, astfel

că în sarcina petentei, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%).

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că X S.R.L. a înregistrat în contul 6028 diverse materiale de construcții, cheltuieli care sunt de natura investițiilor.

Astfel, petenta a înregistrat în perioada supusă controlului: 01.01.2014 – 31.12.2019, în contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”, cheltuieli în sumă de ... lei cu diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea clădirilor care însă sunt de natura investițiilor, reprezentând cheltuieli de reabilitare a unor construcții, care urmează să mărească valoarea construcției, recuperarea urmând să se facă prin amortizare.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei impozit pe profit în sumă de ... lei (... \*16%).

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

1. Analizând declarațiile depuse de petentă la autoritatea fiscală raportat la evidența sa financiar contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că în întreaga perioadă verificată se constată diferențe între TVA declarată de petentă prin deconturile de TVA în sumă totală de ... lei și TVA de plată din evidența contabilă în sumă totală de ... lei, rezultând astfel diferența de ... lei TVA de plata nedeclarată de petentă; suma care se compune astfel (... -.....-.....=... lei), conform prevederilor art. 307 din Codul fiscal:

- diferența de ... lei TVA colectată în plus în luna martie 2019 - societatea înregistrează eronat în evidența contabilă TVA colectată în suma de ... lei în loc de ... lei, conform încasărilor în numerar cu casele de marcat fiscale;

- diferența de .... lei TVA colectată înregistrată eronat în balanța de verificare, respectiv .... lei în luna ianuarie 2020 și ... lei la luna februarie 2020.

2. Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală, a rezultat că la data de 15.06.2020 petenta efectuează inventarierea patrimoniului conform OMFP nr.2861/20019 în baza Deciziilor nr...../15.06.2020, nr. ..../15.06.2020, nr. ..../15.06.2020 la punctele de lucru. Rezultatele inventarierii au fost consemnate în procesele verbale încheiate în data de 01.07.2020, în care s-au consemnat că s-au constatat minusuri de gestiune la marfă (lipsuri) la magazinul din Timișoara, str. ... în sumă de ... ,18 lei față de raportul de gestiune și la magazinul din ... nr.... , jud. Timiș în sumă de ... lei față de raportul de gestiune, diferențe pe care petenta nu le-a înregistrat în evidența contabilă la data proceselor verbale.

În condițiile în care petenta nu poate prezenta documente justificative pentru a demonstra că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate pentru a

beneficia de prevederile art. 304 alin.(2),lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, modificată și completată, respectiv de a nu se ajusta deducerea inițială de TVA, s-a procedat la ajustarea TVA în sumă totală de ... lei aferentă stocului de marfă constatată lipsă de inventar astfel:

- pentru diferența de ... ,18 lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în suma de ... lei (... lei -19% și ... lei -9%),

- pentru diferența de ... lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în sumă de ... lei (... lei -19% și ... lei - 9%).

Pe cale de consecință, pentru bunurile constatate lipsă în gestiune – care nu mai sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, nemaiputând fi comercializate – organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei (... +... ).

**3.** Organele de inspecție au constatat că în perioada anilor 2017 și 2018, X S.R.L. a înregistrat în Ct. 623 cheltuieli de protocol constând în servicii cazare, masă servită în valoare totală de ... lei (... +... ) pentru care a dedus TVA în sumă de ... lei, conform facturilor:

- factura nr.../08.02.2017 emisă de A .... S.R.L. în valoare de .... cu TVA de 7..... lei – servicii cazare și

- factura nr. ..../01.11.2018 emisă de furnizorul Z S.R.L. în valoare de .... lei cu TVA de .... lei – masă servită,

însă în condițiile în care au fost utilizate în scopuri care nu au legătură, cu activitatea economică desfășurată și sunt de natura celor de la art. 271 alin. (4) lit. a), b) din Legea nr. 227/2015 în sensul că sunt asimilate livrărilor de servicii efectuate cu plată, petentei nu i s-a acordat posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei.

**4.** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat achiziții de la neplătitori de TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, motiv pentru care au făcut aplicațiunea art. 11 alin. (9) din Legea 227/2015 modificată și completată, conform căruia beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă totală de .... lei (...+....+...+....+.. +....+....) ca urmare a înregistrării de achiziții cu TVA de la contribuabili neînregistrați ca plătitori de TVA, astfel:

- TVA în sumă totală de ..... lei aferentă achizițiilor de la SC D S.R.L., CUI ... , societate neplătitoare de TVA din data de 31.01.2012 constând în

achiziții în valoare de .. lei, TVA ... lei în luna noiembrie 2014, respectiv decembrie 2014 în valoare de ... lei, TVA .... lei;

- TVA în sumă de ... lei de la furnizorul ... S.R.L., CUI ... , societate neplătitoare de TVA, constând în achiziții în valoare de ... lei, efectuate în luna iunie 2018;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul Primăria Comunei ... CUI ... , societate neplătitoare de TVA, constând în achiziții în valoare de ... lei, TVA ..... lei luna martie 2016;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul B S.R.L., CUI ... , societate neplătitoare de TVA, constând în achiziții în valoare de .... lei, TVA .... lei, respectiv ... lei, TVA .... lei, în luna iunie 2018;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul E S.R.L., societate neplătitoare de TVA din data de 02.05.2017, constând în achiziții în valoare de ..... lei, TVA ... lei în luna aprilie 2017;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul L S.R.L., CUI ... , ca urmare a tranzacțiilor efectuate cu o societate neplătitoare de TVA la acea dată, constând în achiziții în valoare de ... lei, TVA .. lei, în luna august 2017;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul A ... ..... S.R.L., CUI ... , ca urmare a tranzacțiilor efectuate cu o societate neplătitoare de TVA din data 17.11.2016, constând în achiziții în valoare de .... lei, TVA .... lei, în luna aprilie 2017.

**5.** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, în baza facturii nr.... / 8.11.2018 emisă de ... S.R.L., reprezentând set masă cu 6 scaune crem - capucino în valoare totală de....,99 lei, set de masa care nu a putut fi justificat ca fiind achiziționat în folosul operațiunilor sale taxabile, nerespectând prevederile art. 297 alin.(4) lit. a) și art. 299 alin.(1) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pentru suma de ... lei reprezentând TVA dedusă, nu se poate face dovada utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile TVA, motiv pentru care suma de ... lei reprezintă TVA nedeductibilă fiscal.

**6.** Din analiza evidenței contabile a petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a efectuat o serie de înregistrări dublate, astfel:

**a)** Petenta înregistrează la data de 22.06.2016, de două ori în evidența contabilă, factura cu nr.... emisă de furnizorul ... .. , în valoare de ... ,4 lei, TVA ... lei, nerespectând prevederile art. 299 alin. 1 lit a), b) din Legea nr. 227/2015 privind exercitarea dreptului de deducere a taxei, societatea trebuia să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1), astfel că organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;

**b)** Petenta înregistrează la data de 09.07.2015 de două ori în evidența contabilă, factura cu nr. ... emisă de furnizorul ... .. S.R.L., în valoare de ... ,45 lei, TVA ... lei, nerespectând prevederile art. 299 alin.1 lit a), b) din

Legea nr. 227/2015 privind exercitarea dreptului de deducere a taxei, societatea trebuia să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1), astfel că organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, raportat la pct. 1 – 6 de la cap. TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **TVA nedeductibilă** fiscal în sumă totală de ... lei (... +... +... +... +... +... +... ). Situația centralizatoare cu diferențele de TVA stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală este prezentată detaliat în anexa nr. 11 la RIF.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că X S.R.L. a efectuat lucrări de construcții și instalații pentru imobilul situat în localitatea ... nr. ... , jud Timiș, proprietatea domnii ... și ... , înregistrate în contabilitate în Contul 231 „Investiții în curs”. Domnii ... și ... au achiziționat acest imobil în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr. ... /27.06.2005 la prețul de ... lei vechi (... lei noi).

Având în vedere că proprietarii imobilului sunt domnii ... și ... , a fost prezentat contractul de comodat din data de 01.11.2008, potrivit căruia domnii ... și ... , în calitate de comandanți transmit cu titlu gratuit comodatoarei X S.R.L. reprezentată prin administrator ... imobilul situat în ... , nr ... , jud. Timiș, înscris în CF nr. ... , compus din patru corpuri de clădire și teren în suprafață de ... mp, pe perioadă nelimitată.

Conform fișei contului 231, X S.R.L. a efectuat investiții pentru amenajarea imobilului situat în ... nr. ... Jud Timiș, constând în lucrări de construcții (izolații cu polistiren și vată minerală, placări cu rigips, montat gresie, șapă, instalații electrice , tâmplărie, montat lambriuri, instalații apa, zugrăveli etc.) în valoare totală de... ,56 lei, anexa 10 la RIF.

În condițiile în care proprietarii imobilului sunt domnii ... și ... , neexistând un drept de suprafață înscris în cartea funciară, organele de control au concluzionat că implicit aceștia devin proprietari și asupra lucrărilor de construcții prezentate mai sus.

De asemenea, organele de control au constatat că petenta X S.R.L. nu deține un titlu valabil pentru construcția la care a efectuat investițiile, proprietari fiind domnii ... și ... , astfel că toate cheltuielile aferente lucrărilor de construcții + instalații în valoare totală de... ,56 lei au fost efectuate în interesul proprietarului de drept și de fapt.

Conform RIF, până la data finalizării inspecției fiscale, nu s-a întocmit procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

Prin **contractul de comodat** din data de **01.11.2008**, proprietarii imobilului își dau acordul ca lucrări de natura celor descrise mai sus să se efectueze în sensul că acestea intră în sarcina petentei X S.R.L., însă nu este reglementat modul de reziliere a contractului, modul și cuantumul în care se va face despăgubirea pentru investițiile efectuate de comodatorul X S.R.L..

Codul civil precizează că orice cheltuială, în afara micilor reparații, efectuată de comodatari asupra imobilului luat în folosință îi va fi restituită de către comodant (proprietar), art. 2151 din Legea ... /2009 privind Codul civil. Conform RIF, până la data finalizării inspecției fiscale comodantul nu a restituit comodatarului cheltuielile efectuate pentru modernizarea imobilului respectiv în sumă de... ,56 lei + TVA aferentă.

Organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv Legea 227/2015 modificată și completată privind Codul fiscal, respectiv prevederea ca 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.

Această reîncadrare, conform RIF a avut în vedere și relația de afiliere existențe între comodanți și comodatari, între care s-a încheiat contractul de comodat din data de 01.11.2008.

Potrivit actului adițional din data de 15.11.2008 la contractul de comodat din data de 01.11.2008, comodatarul X S.R.L. are obligația de a suporta toate cheltuielile necesare întreținerii, reparațiile și modificările imobilului. Pentru acest imobil X S.R.L. a efectuat cheltuieli de amenajare (modernizare), în sumă de... ,56 lei plus TVA aferentă, considerabile raportat la prețul de cumpărare al imobilului constând în teren și construcții, care a fost de ... lei.

În urma deplasării echipei de inspecție fiscală pentru vizualizarea imobilului s-a constatat că suprafața utilizată efectiv de X S.R.L. din acest imobil este de aproximativ ... mp, incluzând în această suprafața magazinul și spațiile de deservire a magazinului (magazie, toaletă etc.). Potrivit extrasului de carte funciară suprafața construită la sol este de ... mp, clădirile respective fiind pe două nivele.

Organele de control au subliniat faptul că petenta nu a prezentat procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrările în valoare de... ,56 lei nefiind recepționate, deși magazinul funcționează în această locație de mulți ani, petenta nedeținând situații de lucrări, iar potrivit evidenței contabile asupra imobilului **nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015**. Prin deplasarea la fața locului, echipa de inspecție fiscală a mai constatat că la mansarda clădirii în care se află magazinul există camere de locuit, care potrivit **declarației verbale** dată de dl. ... .. pot fi închiriate.

Față de starea de fapt fiscală constatată, organele de control au concluzionat că acest contract nu are conținut economic și a fost întocmit în vederea amenajării de către X S.R.L. a unor clădiri în folosul proprietarilor acestor clădiri, iar conform art 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv Legea 227/2015 modificată și completată privind Codul fiscal, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic,

ajustând efectele fiscale ale acesteia.

Art. 2151 din Legea ... /2009 privind Codul civil prevede că orice cheltuială, în afara micilor reparații, efectuată de comodatari asupra imobilului luat în folosință, îi va fi restituită de către comodatari.

Datorită relației de afiliere efectul acestor tranzacții este acela că, X S.R.L., în calitate de comodatari nu și-a recuperat investiția și nu a colectat TVA pentru această investiție.

În situația în care aceste operațiuni (tranzacții) aveau loc între persoane independente s-ar fi procedat la reglementarea prin contract a aspectelor privind chiria, modul de recuperare a investiției de către beneficiar, proprietarul imobilului nu avea beneficiile respective, respectiv amenajări în sumă de... ,56 lei + TVA aferentă. De asemenea, analizând materialele achiziționate și înregistrate în ct. 231 se poate constata că s-au amenajat și spații cu altă destinație decât cea de magazin pentru vânzare cu amănuntul.

Astfel X S.R.L. are posibilitatea legală de a-și recupera aceste investiții și obligația legală de a emite factura pentru suma de... ,56 lei și TVA aferentă de ... lei, cu cota de TVA de 24% reprezentând cheltuieli de amenajare efectuate asupra imobilului luat în folosință situat în ... ar. ... , jud Timiș.

Prin urmare, organele de control au statuat că petenta datorează bugetului de stat TVA în suma de ... lei aferentă amenajării imobilelor situate în ... nr. ... , Jud Timiș.

**III.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

#### **A. Aspecte procedurale**

***Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2014,*** cauza supusă soluționării este dacă în mod legal de organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații, în condițiile în care societatea invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili aceste obligații, raportat la data începerii inspecției fiscale.

**În fapt,** din actele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere Deciziei de impunere nr. F-TM .../25.03.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală a fost stabilit impozit pe profit și aferent anului 2013.

În considerarea acestui fapt, D.G.R.F.P. Timișoara cu **adresa nr. TMR\_DGR ... /12.07.2021** a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș reanalizarea obligațiilor fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit aferent anului 2014, ținând cont de considerentele instanței supreme din cuprinsul Deciziei nr. 21/2020, dezlegarea dată problemelor de drept judecate fiind obligatorie de la data publicării în Monitorul Oficial al României, conform



art. 517 alin. (4) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. ... /19.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. **TMR\_DGR ... /20.07.2021**, în care dând eficiență considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție și analizând nașterea obligației reprezentând impozit pe profit raportat la data începerii inspecției fiscale – 01.10.2020, a concluzionat că impozitul pe profit aferent anului 2014 în sumă totală de ... lei a fost stabilit eronat; în acest sens a anexat răspunsului, Anexa nr. 8 la RIF, refăcută conform raționamentului logico juridic conținut de Decizia nr. 21/2020 a ÎCCJ, rezultând astfel că *„Din total impozit pe profit stabilit de inspekția fiscală în sumă de ... lei, anexa 8 la RIF, rămâne impozit pe profit datorat de ... lei (... – ...).”*

Ca atare, **pe anul 2014 a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, compus conform precizărilor din adresa nr. ... /19.07.2021, astfel:

- ... lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea clădirilor;
- ... lei impozit pe profit aferent înregistrărilor pe costuri a unor investiții;
- ... lei impozit pe profit aferent unor cheltuieli de natura investițiilor.

**În drept**, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit, aferente creanțelor fiscale născute în perioada anului 2014, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, **prin Decizia nr.21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr.1257/18.12.2020) **pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct.65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reține:

*”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speșei îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

*”[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”*

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care stipulează:

*”Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control (...).”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **01.10.2020**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../25.03.2021, la poziția 1.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

***”Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

*(...)b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;*

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2014**, termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

În același sens este și Decizia nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

*”Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.*

*În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.*

*Obligatorie, potrivit dispozițiilor art.517 alin. (4) din Codul de procedură civilă”.*

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării,

respectiv pentru perioada **01.01.2014 - 31.12.2019**, inspecția fiscală a început la data de **01.10.2020**, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.1 și finalizată în data de 17.03.2021, iar Decizia de impunere nr. F-TM ... a fost emisă la data de 25.03.2021.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2015** pentru anul 2014 și data la care a început inspecția fiscală, respectiv **01.10.2020** (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 1), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în afara termenului de prescripție.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art.50 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-TM .../ 25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2014**, întrucât aceasta a fost emisă cu încălcarea prevederilor legale imperative care reglementează prescripția extinctivă, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

## **B. Aspecte referitoare la fondul cauzei**

### **a) Referitor la:**

**- impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu achiziția unor bunuri și servicii constând în cazare, servicii stomatologice , masă servită, set masă + 6 scaune, în sumă de ... lei;**

**- TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) aferentă;**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată la buget, în condițiile în care:

- pentru cheltuielile de protocol, respectiv cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților, petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile (cazare, servicii stomatologice , masă servită etc.) au fost efectuate în scopul desfășurării activității pentru a beneficia de deducerea limitată a acestora la calculul profitului impozabil;

- pentru TVA, nu a prezentat documente care să justifice efectuarea achiziției setului de masă și scaune, respectiv a cheltuielilor de protocol/ cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților, în scopul realizării de operațiuni taxabile astfel că, potrivit legii au fost considerate ca fiind făcute în favoarea asociatului unic al societății.

**În fapt**, în perioada 2017 – 2018, petenta a înregistrat cheltuieli de protocol, respectiv cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților de natura serviciilor de cazare, servicii stomatologice , masă servită etc., precum

și achiziția unui set masă + scaune, în sumă totală de ... lei, considerându-le deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei [... lei (aferentă cheltuielilor de protocol/cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților constând în servicii cazare, masa servită) + ... lei (achiziția unui set masă cu 6 scaune)] pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin deducerea din baza impozabilă a impozitului pe profit a sumei totale de ... lei au fost încălcate următoarele prevederi la art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina petentei fiind stabilit un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Totodată, s-a constatat că petenta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, având în vedere prevederile art. 271 alin (4) lit a), b) din Legea nr. 227/2015 (pentru TVA în sumă de ... lei reprezentând servicii cazare, masă servită) și respectiv art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 (pentru TVA în sumă de ... aferentă achiziției unui set de masă + scaune).

**În drept, în materia impozitului pe profit**, sunt incidente prevederile:

- art.25 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art.25 alin.(3) lit.a) din același act normativ:

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

*a) **cheltuielile de protocol** în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;*

*b) **cheltuielile sociale**, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:*

*(...)3. cheltuielile reprezentând: **cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete de creșă acordate de***

*angajator în conformitate cu legislația în vigoare, **contravaloarea serviciilor turist... și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salarii proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;(...)***”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității

În ceea ce privește cheltuielile de protocol acestea au deductibilitate limitată la cota de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei.

De asemenea, cheltuielile sociale au deductibilitate limitată la cota de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii.

**În materia TVA** sunt incidente prevederile:

- art.270 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art.270 alin.(8) lit.c) din același act normativ:

*”(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):*

*c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice ”*

-pct.12 lit.a) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*” (12) În sensul art. 270 alin.(8) lit. c) din Codul fiscal:*

***a) bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa***

*colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul;”*

- art.271 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:*

*a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice , dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;*

*b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice ”.*

Față de prevederile legale mai sus invocate este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și totodată nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.

Prin normele de aplicare a articolului de lege mai sus invocat se precizează că bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA.

De asemenea, cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit, iar în situația în care **persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial.** Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul.

De asemenea, sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice .

Din documentele existente la dosarul cauzei raportat la susținerile petentei din contestația formulată conform căroră cheltuielile efectuate au natura cheltuielilor de protocol, respectiv a cheltuielilor cu avantajele în natură

acordate salariaților, se reține că petenta **nu a prezentat** – nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației – **documente care să justifice efectuarea** acestor cheltuieli, respectiv:

- referate care să motiveze necesitatea acestor acțiuni în scopul desfășurării activității sale economice ;

- nu a fost prezentată o situație individuală a cheltuielilor de protocol/cheltuieli sociale efectuate în perioada analizată pe fiecare beneficiar în parte, din care să rezulte valoarea cadourilor/tratațiilor acordate în mod gratuit pentru fiecare partener de afaceri în parte/ angajații proprii, respectiv justificarea acordării tratațiilor reprezentând masa servită ca fiind efectuate în scopul afacerii (referat de protocol, note de negociere, rapoarte, contracte încheiate, nota internă cheltuieli de protocol etc.);

- nu au fost prezentați punctual beneficiarii acestor servicii de cazare, servicii stomatologice , masa servită, ordine de deplasare pentru angajații care au beneficiat de serviciile de cazare;

- raportat la susținerea petentei că unele cheltuieli sunt conforme art. 25 alin. (3) lit. b) Cod fiscal, citat în cele ce preced, adică reprezintă „*cheltuieli sociale*” învederăm că încadrarea acestora se face conform Codului Fiscal prin aplicarea dispozițiilor Codului muncii, ori raportul de muncă al angajaților are la bază un contract individual de muncă, în care sunt inserate drepturile și obligațiile părților, la dosarul cauzei nefiind depus nici măcar cu titlu exemplificativ un contract individual de muncă din care să rezulte că angajații au dreptul la servicii de natura celor analizate, iar angajatorul are obligația corelativă de a suporta contravaloarea acestora.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că **petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă** reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte efectuarea cheltuielilor de protocol, respectiv a cheltuielilor sociale, în scopul desfășurării activității societății.

Deși legea fiscală prevede că aceste cheltuieli de protocol au deductibilitate limitată - în cotă de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol pe perioada 2016-2018, iar cheltuielile sociale au deductibilitate limitată - în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii, petenta nu a prezentat documente justificative care să ateste că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității sale.

Pentru a se accepta la deducere la calculul impozitului pe profit, potrivit legii fiscale, acestea trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității, cheltuielile fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, așa cum se prevede la pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice



de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, date în explicitarea art.19 alin.(1):

**”5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”**

Astfel, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”**

De asemenea, potrivit prevederilor conform prevederilor OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, care stipulează:

**”1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).**

**2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice /adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

**3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.**

**4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”**

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Or, prin neprezentarea de către societate a documentelor care să justifice că operațiunile de protocol au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Noul Cod fiscal, care prevăd:

*”(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.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de acesta, în acest scop putând să nu ia în considerare anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În același sens, sunt și prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

**”57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico- financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

**(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

**În ceea ce privește TVA în sumă ... lei (... lei + ... lei),** din cele prezentate mai sus rezultă că petenta nu a prezentat documente care să justifice dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii ca fiind efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Deși societatea a încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol/ cheltuieli sociale pentru care, din punct de vedere al legii fiscale are drept de deducere limitată, în cotă de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol pe perioada 2016-2018, iar cheltuielile sociale au deductibilitate limitată - în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii, **nu au fost prezentate documente care sa justifice că aceste achiziții reprezintă cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității.**

Ca atare, în ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii art.270 alin.(8) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

*„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*(...) c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de **protocol/reprezentare**, în condițiile stabilite prin normele metodologice .”,*

iar la pct.12 lit.a) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

*„(12) În sensul art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal:*

**a) bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în**

*care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul;*"

Însă, petenta deși a înregistrat cheltuieli de protocol, nu a făcut dovada cu documente că a acordat cu titlu gratuit, **în scop de protocol**, cadouri cu valoarea de 100 lei sau mai mare. De asemenea, în cazul **cheltuielilor sociale**, petenta nu a prezentat niciun mijloc de probă care să confirme în sarcina angajatorului obligația acordării unor cheltuieli sociale conform Codului muncii, confirmate de un contract individual de muncă, înregistrat la direcțiile de muncă și protecție socială, care organizează în condițiile legii evidența salariaților.

Ca atare, tratamentul fiscal în ceea ce privește TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care nu se face dovada că au fost acordate mod gratuit pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, devin incidente prevederile art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.271 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:*

*b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice** ".*

Astfel, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente că achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice , respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile, astfel de operațiuni sunt de natura prestărilor de servicii cu plată asimilate ca fiind acordate gratuit în alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice .

Ca urmare, conform celor prezentate în raportul de inspecție fiscală petenta **are ca obligație suplimentară de plată la bugetul de stat suma de ... lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de protocol/cheltuieli sociale** pentru care nu a prezentat o situație analitică pentru justificarea individuală a acestor cheltuieli de protocol/sociale.

În ceea ce privește achiziția setului de masă + scaune de la ... , în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au identificat acest set, nefiind prezentat de către reprezentantul petentei, deși petenta susține că „*există la sediul societății, aceasta fiind chiar masa la care lucrează contabila societății*”, în lipsa unor mijloace de probă care să-i susțină afirmațiile, rezultă că în mod corect și legal, organele de control au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 care prevăd:

- art.297 alin.(4) lit.a)

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

a) operațiuni taxabile”

- art. 299 alin. (1) lit. a)

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor 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, care prevăd „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 modif... cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru:**

- **impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu achiziția unor bunuri și servicii constând în cazare, servicii stomatologice , masă servită, set masă + 6 scaune, în sumă de ... lei;**

- **TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei).**

**b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei [... lei – ... lei (anul 2014, prescris)] aferent cheltuielilor în sumă de ... lei [... lei – ... lei (anul 2014, prescris)]**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere pentru aceste cheltuieli provenite din amortizarea mijlocului fix, în condițiile în care X S.R.L. a înregistrat cheltuieli privind amortizarea mijlocului fix înainte de data punerii acestuia în funcțiune.

**În fapt**, în luna ianuarie 2012, petenta a achiziționat o clădire situată în ... , având CF nr ... , conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr.../ 06.01.2012; petenta a înregistrat pe costuri în

perioada 01.01.2014-31.12.2019 cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei aferentă acestei clădiri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest imobil nu se află în stare de utilizare, având nevoie de amenajări; în perioada până la data începerii controlului la această clădire s-au efectuat lucrări de amenajare, însă până la data de 31.07.2020 nu a fost pusă în funcțiune, în condițiile în care amortizarea activelor în cauză se calculează începând cu luna următoare celei în care mijloacele fixe amortizabile se pun în funcțiune, iar lucrările de reparații efectuate nu au fost recepționate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit în sumă totală ... lei (din care suma de ... lei a fost admisă urmare incidenței excepției de fond a prescripției).

**În drept**, în perioada 2013-2015, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 24 alin.(1), alin. (2) lit. a) și alin.11 lit.a** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative (...).*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

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

- **pct. 70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004** privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

*„Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”;*

Începând cu anul 2016 sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 28 alin. (1), alin. (2) și alin.12** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează*

din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) *Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

a) *este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

b) *are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

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

(...)(12) ***Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:***

a) ***începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;***

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că mijlocul fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative și are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului.

Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarei și documentele aflate la dosarul cauzei, **se rețin următoarele:**

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că petenta a calculat și a înregistrat cheltuieli privind amortizarea imobilului situat în localitatea ... , achiziționat în baza contractului de vânzare – cumpărare autentificat la notar sub nr.../ 06.01.2012, **fără a deține documente care să probeze data la care mijlocul fix a fost pus în funcțiune**, în condițiile în care amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în lipsa prezentării documentelor care să probeze data la care mijlocul fix a fost pus în funcțiune, aceste cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei sunt nedeductibile, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei diminuându-se impozitul pe profit datorat cu suma de ... lei (din care suma de ... lei a fost admisă urmare incidenței excepției de fond a prescripției).

În cauză sunt incidente și prevederile art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale conform cărora „Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”, în cauză lipsind însăși elementul principal reglementat la art. 24 alin.11 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – pentru

perioada până la 31.12.2015, respectiv art. 28 alin. 12 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – începând cu data de 01.01.2016, esențial pentru data de la care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, amortizarea urmând să fie calculată cu luna următoare acesteia.

**Referitor la motivele precizate de petentă** în contestația formulată având în prim plan argumentul conform căruia „*clădirea se află în stare de funcționare*”, bazat pe cele trei contracte de închiriere, respectiv:

- Contractul nr. 1/21.04.2020, încheiat cu firma G ... S.R.L., spațiu predat acestei societăți prin Procesul verbal de predare primire (conform art. 2 (2.1) din contract), începând cu data de **01.06.2020**;

- Contractul de închiriere fn/01.09.2020 încheiat cu firma S ... S.R.L., prin care societatea X S.R.L. închiriaza o cotă parte din aceeași clădire;

- Contractul de locatiune nr. ... /16.10.2020 încheiat cu firma P prin care petenta X S.R.L., dă spre închiriere, în aceeași clădire, o altă parte a spațiului,

**se rețin următoarele:**

Din analiza RIF F-TM .../25.03.2021 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată – fila 6 din RIF, rezultă că urmare discuțiilor avute cu reprezentantul societății X S.R.L. și conform documentelor prezentate, „**clădirea nu se află în stare de utilizare, având nevoie de amenajări, în perioada până la data începerii prezentului control la aceasta clădire s-au efectuat lucrări de amenajare, clădirea până la data de 31.07.2020 nefiind pusă în funcțiune, iar lucrările de reparații efectuate nu au fost recepționate**”.

Conform RIF F-TM .../25.03.2021, în cazul impozitului pe profit, perioada fiscală supusă verificării este **01.01.2014 – 31.12.2019**, comunicată petentei prin Avizul de inspecție fiscală întocmit în condițiile art. 122 alin. 7 lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; astfel **perioada începând cu data de 01.01.2020 nu a fost verificată, nefăcând obiectul inspecției fiscale.**

Astfel, deși petenta depune cele trei contracte, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care **acestea produc efecte juridice între părțile contractante doar din anul 2020, an care nu a fost verificat.**

Învederăm faptul că, așa cum rezultă din Anexa nr. 4 la RIF, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, pe costuri în perioada 01.01.2014-31.12.2019, cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei aferente clădirii în cauză, **fără a deține documente justificative care să probeze data la care mijlocul fix a fost pus în funcțiune.** Or, doar în situația în care ar fi rezultat bazat pe mijloace de probă reglementate de Codul de procedură că mijlocul fix a fost în funcțiune anterior datei de 31.11.2019 ar fi fost denaturate constatările inspecției fiscale.



Avand în vedere cele de mai sus, deoarece petenta nu aduce argumente – în raport de perioada supusă inspecției fiscale – care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru **impozitul pe profit în sumă de ... lei** aferent cheltuielilor în sumă de ... lei (rezultată urmare constatării incidenței prescripției extinctive) stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală.

**c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor în sumă de ... lei (... +... +... +... ),** cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă acestea puteau fi încadrate în categoria cheltuielilor cu reparații sau sunt de natura investițiilor care majorează valoarea de intrare a imobilizării corporale și se recuperează pe calea amortizării.

**În fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale, petenta a înregistrat următoarele operațiuni:

**c.1)** în contul 611 „*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*” a înregistrat diverse cheltuieli, dintre care unele au fost înregistrate inițial în ct. 231 „*Investiții în curs*” pe care le-a considerat deductibile fiscal, astfel:

- suma de ... lei în data de 30.06.2015;
- suma de ... lei în data de 30.06.2016.

**c.2)** petenta a înregistrat pe costuri în perioada 01.01.2014 - 31.12.2019 în contul 611 „*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*”, cheltuieli în sumă de ... lei cu diverse **materiale de construcții** utilizate pentru amenajarea clădirilor; din care pentru cheltuiala în sumă de ... lei aferentă anului 2014 s-a constatat incidența prescripției extinctive a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind admisă contestația pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

**c.3)** petenta a înregistrat în perioada **01.01.2014 – 31.12.2019**, în contul 6028 „*Cheltuieli cu alte materiale consumabile*”, cheltuieli în sumă de ... lei cu diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea clădirilor, din care pentru cheltuiala în sumă de ... lei aferentă anului 2014, s-a constatat incidența prescripției extinctive a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind admisă contestația pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

Raportat la starea de fapt fiscală constatată, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli au natura investițiilor, reprezentând cheltuieli de reabilitare a unei construcții, care urmează să mărească valoarea construcției, recuperarea urmând să se facă prin amortizare, astfel

că în sarcina petentei, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16% - conform lit. c.1) și c.2), respectiv impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... \*16% - conform lit. c.3).

Învederăm că s-a constatat incidența excepției de fond a prescripției, motiv pentru care cheltuiala în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei și, în consecință, **din impozitul pe profit aferent în sumă de ... lei, suma de ... lei a fost admisă.**

De asemenea, s-a constatat incidența excepției de fond a prescripției și pentru parte din cheltuiala în sumă de ... lei care a fost diminuată cu cheltuiala aferentă anului 2014 în sumă de ... lei și, în consecință, **din impozitul pe profit aferent în sumă de ... lei, suma de ... lei a fost admisă.**

**În drept**, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la data de 31.12.2015:

*“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.”*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“Art.21*

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

iar **art.25 alin.(1)** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la data de 01.01.2016), stipulează:

*“Art. 25 Cheltuieli*

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

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

Totodată, în speță sunt incidente prevederile **art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) și alin.(11)** din **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare – pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016:

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

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

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

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

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

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

*“ART. 28 Amortizarea fiscală*

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

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

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

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

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

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

*f) amenajările de terenuri; (...)*

*(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*(...)d) pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se calculează pe baza valorii rămase majorate cu*

investițiile efectuate, a metodei de amortizare utilizată pentru mijlocul fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare rămasă. În cazul în care investițiile se efectuează la mijloace fixe amortizabile pentru care durata normală de utilizare este expirată, amortizarea fiscală se determină pe baza metodei de amortizare corespunzătoare mijlocului fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare stabilită de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent;

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

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

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

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

**„ART.3**

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

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

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

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

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

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează

**valoarea de intrarea a acestora.**

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

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, lucrările de reparații au ca scop îmbunătățirea stării de funcționare a mijloacelor fixe prin înlocuirea unor componente uzate, în timp ce lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față

de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Se constată, așadar, că legea fiscală definește investițiile la mijloacele fixe existente, pe care le supune regimului juridic al cheltuielilor amortizabile, fără a defini însă și lucrările de reparații și întreținere ale acelorași bunuri, de unde rezultă că determinarea conținutului acestor din urmă noțiuni se face în corelație cu cel al noțiunii complementare de „*investiție*”, potrivit raționamentului *a contrario*. În baza acestui raționament, urmează a se considera că au caracterul unor cheltuieli de reparații și întreținere acele cheltuieli efectuate în legătură cu imobilele care nu au caracterul unor lucrări de investiții, ci sunt realizate în scopul menținerii parametrilor tehnici și nu conduc la o majorare a valorii mijlocului fix.

În practica judiciară, calificarea naturii cheltuielilor efectuate este o chestiune de fapt, pentru a cărei lămurire se poate administra proba cu expertiză tehnică de specialitate, pentru a analiza cheltuielile efectuate în raport de obiectul acestora și de normativele în domeniu, ținând cont de starea inițială a mijlocului fix, de durata normată de folosire a fiecăreia din elementele înlocuite/reparate/îmbunătățite, de coeficienții de uzură fizică normală, precum și, dacă este cazul, de definițiile lucrărilor de întreținere și reparații, comparativ cu cele ale lucrărilor de modernizare și reabilitare conținute în normativele tehnice aplicabile.

Astfel, în Normativul GE 031-97 aprobat de MLPAT prin Ordinul 116/N/1997:

- *lucrările de întreținere* ale unei clădiri sunt cele care presupun refacerea periodică a unor elemente de suprafață cu durata scurtă de existență și înlocuirea unor piese cu uzură rapidă din instalații și echipamente;

- *lucrările de reparații* sunt definite ca fiind cele de refacere sau înlocuire a unor elemente, detalii sau părți de construcții și instalații ieșite din uz, ca urmare a exploatării normale sau acțiunii agenților de mediu (punctele 1.2.16 și 1.2.17).

În contrast cu acestea, *lucrările de modernizare* sau reabilitare sunt definite într-o manieră similară definiției din Codul fiscal, ca având drept scop aducerea construcției la parametri tehnici superiori celor inițiali ori creșterea gradului de confort (1.2.36).

Pornind de la aceste caracteristici, în situația în care cheltuielile efectuate au avut un dublu scop, unele fiind de reparații și întreținere, iar altele având caracterul unor modernizări, acestea trebuie analizate și separate, fiecare dintre sumele respective urmând tratamentul fiscal corespunzător – analiză care are în vedere **în primul rând documentele justificative pe care petenta le deține** care au stat la baza stabilirii stării de fapt fiscale și **în al doilea rând modul în care organele de inspecție fiscală au valorificat** aceste mijloace de probă prin prisma legislației fiscale.

Învederăm că forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile este reglementată la art. 72 Cod procedură fiscală:

**„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”**

coroborat cu art. 73 care reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, unde se stipulează:

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv susținerile părților, dispozițiile legale incidente și documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației constată următoarele:

**c.1) și c.2)** În cursul anilor 2014 – 2019, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe conturi de cheltuieli (contul 611) suma de ... lei, compusă conform Anexei nr. 6 la RIF – filele 104 – 105 din dosarul contestației, din care redăm cu titlu exemplificativ: „B”, „H”, „P”, „A”, „L”.

**c.3)** În cursul anilor 2014 – 2019, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”, cheltuieli în sumă de ... lei, compusă conform Anexei nr. 7 la RIF – filele 99 – 103 din dosarul contestației, din care majoritatea explicațiilor sunt în sensul că aceste cheltuieli reprezintă „ALTE MATERIALE”; regăsindu-se și explicații de genul: „CHERESTEA”, „GRINDA MOLID”, „... DISTRIBUȚION S.R.L.”, „USB”.

Pentru cheltuielile efectuate, petenta, nici în timpul inspecției fiscale, nici în procedura administrativă de soluționare a contestației, nu a prezentat situații de lucrări, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte natura lucrărilor ce au fost efectuate, cantitatea de materiale pusă în operă, cărui spațiu sunt destinate (în condițiile în care așa cum precizează inclusiv petenta în contestația formulată deține patru spații pe care le folosește, folosință care are la bază diverse tipuri de contracte: de cumpărare a imobilului, de comodat, de închiriere).

Or, aceste precizări/documente justificative prezintă importanță tocmai pentru încadrarea bunurilor/serviciilor în categoria de lucrărilor de reparații sau lucrărilor de modernizare, cu implicații asupra tratamentului contabil/fiscal.



Din lecturarea contestației rezultă că petenta enumeră o serie de reparații - cum ar fi de exemplu: „*zugrăveli interioare, înlocuirea de chiuvete, lavoare, baterii, sticla securizatoare, spot transformator, accesorii rame aerisire, unele materiale electrice , vase wc, reparații legate de uși, vopsit tocării, feronerie, zugrăveli exterioare, amenajări gen: despărțiri incaperi prin pereți rigips, reparații la instalații electrice , sanitare, pardoseli, etc.*” care în opinia sa conduc implicit la încadrarea acestora în categoria lucrărilor de reparații, însă în lipsa unor minime mijloace de probă, organul de soluționare a contestației nu le poate lua în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se regăsesc depuse în probațiune situații de lucrări, natura și felul lucrărilor efectuate, cantitatea de materiale pusă în operă, cărui spațiu sunt destinate etc. deși art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală dă posibilitatea contestatorilor de a depune mijloace noi de probă în susținerea contestației.

Astfel, afirmația petentei că „**acestea nu modifică structura de rezistență a clădirilor ca să poată fi considerate lucrări de consolidare a acestor clădiri**” neprobată cu documente justificative nu poate fi luată în considerare.

Așa cum rezultă din normele legale citate la prezentul punct, la secțiunea „*În drept*”, **pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri** – or, obligația de a demonstra acest fapt îi revine petentei care trebuie să dovedească bazat pe mijloace de probă că aceste achiziții sunt în scopul realizării de venituri.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu modernizările ce trebuiau să majoreze valoarea imobilelor și care trebuiau evidențiate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” până la data recepțiilor finale, urmând a fi recuperate pe calea amortizării, această constatare derivând din lipsa mijloacelor de probă pe care, de altfel, petenta ar fi avut obligația să le dețină.

Pentru o mai bună înțelegere a celor de mai sus, arătăm că un tip de material poate fi inserat atât într-o lucrare de reparații, cât și într-o lucrare de modernizare; diferența dintre lucrările de reparații și lucrările de investiții, subliniind obligativitatea îndeplinirii celor două condiții cumulative în vederea considerării drept investiții amortizabile pe durata de viață a construcției investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, respectiv:

- (i) să fie făcute în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali; și
- (ii) să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix.

Spre exemplu, țigla poate fi folosită atât pentru lucrări de reparații (în situația infiltrării parțiale a apei prin acoperiș), cât și pentru lucrări de modernizare, respectiv reabilitarea energetică a anvelopei și/sau a acoperișului, care schimbă sistemul constructiv al acestuia, care să conducă

la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și în consecință obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix; demonstrarea – prin prezentarea situațiilor de lucrări, indicarea imobilului asupra căruia s-au efectuat lucrările, cantitatea de materiale pusă în operă raportat la un anumit tip de lucrare, etc. - fiind conform art. 73 alin. 1 Cod procedură fiscală, obligația petentei.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În acest sens, facem trimitere și la Decizia nr. **3571** pronunțată în ședința publică din data de **13 decembrie 2016** care a statuat că:

*„În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitare și modernizare termică a acestora. Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.*

*(...) **Instanța reține că actele dosarului nu evidențiază reparații ale vechilor uși, ci o înlocuire și, prin urmare, nu pot fi încadrate în categoria reparații, ci investiții. În atare situație nefiind reparații, în mod corect a reținut organul fiscal că trebuia recuperată valoarea pe calea amortizării.***

De altfel, subliniem că petenta are drept de folosință asupra imobilului din localitatea ... , proprietatea soților ... și ... , conform **contractului de comodat încheiat la data de 01.11.2008**, între soții ... , în calitate de comandanți și petenta X S.R.L., în calitate de comodatară.

Conform art. IV „Obligațiilor părților”, respectiv art. 4.1, **comodantul se obligă „să restituie comodatarului toate cheltuielile făcute cu întreținerea spațiului”**, din documentele existente la dosarul cauzei nerezultând îndeplinirea acestei clauze contractuale asumate de părți, cu atât mai mult cu cât conform Codului civil, contractul este legea părților.

Însă, așa cum am arătat în cele ce preced, atât organele de inspecție fiscală, cât și organul de soluționare a contestației, este în imposibilitatea defalcării cheltuielilor pretinse pe fiecare imobilul folosit/deținut, în lipsa documentelor justificative, obligație care îi incumbă petentei.

De altfel, în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă care să demonstreze că lucrările/achizițiile de materiale au fost / nu au fost făcute în scopul îmbunătățirii parametrilor inițiali – situație care ar permite înregistrarea în evidența tehnico-operativă și contabilă a cheltuielilor în cauză direct pe costuri – cu atât mai mult cu cât există posibilitatea ca materialele folosite să fie superioare celor înlocuite, sporind gradul de confort al clădirii, cu consecința posibilității diminuării unor cheltuieli (de ex. cheltuieli pentru

încălzirea spațiului) rezultă că petenta nu a demonstrat în mod indubitabil că în cauză este vorba despre cheltuieli de reparații, și nu de investiții.

În ceea ce privește susținerea petentei că a mai efectuat și lucrări de consolidare care sunt contabilizate în contul 231 „*imobilizări corporale în curs*”, la data controlului, respectiv la 31.07.2020, având un sold debitor la contul 231 în sumă totală de ... ,64 lei, nu are relevanță în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă.

Totodată, argumentul că petenta a efectuat aceste reparații în general, **în regie proprie** cu proprii angajați, nu poate fi reținut, cel puțin în privința stării de fapt descrisă la pct. c.1) și c.2), respectiv cheltuieli înregistrate de petentă în contul 611, în condițiile în care conform **Ordinului nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*„GRUPA 61 "CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI"*

*Din grupa 61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți" fac parte:*

**Contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"**

***Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile executate de terți.***

*În debitul contului 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" se înregistrează:*

*- valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți (401, 408, ... , 512, 542);*

*- sume clarificate trecute pe cheltuieli (473)."*

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea cheltuielilor în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) ca fiind de natura investițiilor, reprezentând cheltuieli de reabilitare a unor construcții, consecința fiind creșterea valorii construcției, recuperarea urmând să se realizeze prin amortizare, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“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 modif... cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

în legătură cu acest capăt de cerere, raportat la constatările de la capitolul privind excepția de fond privind prescripția dreptului de a stabili obligații

fiscale, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de petentă pentru suma totală de ... lei (... + ... ) reprezentând **impozit pe profit**.

**d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei,** D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta datorează aceasta sumă în condițiile în care a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca diferență între taxa pe valoarea adăugată de plată mai mare evidențiată în contabilitate și taxa pe valoarea adăugată de plată mai mică, declarată prin deconturile de taxa pe valoarea adăugată depuse lunar pe perioada verificată, la A.J.F.P. Timiș.

**În fapt,** în întreaga perioadă verificată, petenta a declarat prin deconturile de TVA depuse la A.J.F.P. Timiș suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată.

Conform evidenței contabile și jurnalelor de cumpărări și de vânzări pe aceeași perioadă, X S.R.L. înregistrează taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

Prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei (... lei - ... lei), sumă influențată conform prevederilor art. 307 din Codul fiscal de organele de control cu:

- diferența de ... lei - TVA colectată în plus în luna martie 2019 societatea înregistrează eronat în evidența contabilă TVA colectată în suma de ... lei în loc de ... lei, conform încasărilor în numerar cu casele de marcat fiscale;

- diferența de .... lei - TVA colectată înregistrată eronat în balanța de verificare, respectiv ... lei în luna ianuarie 2020 și ... lei la luna februarie 2020; rezultând o TVA deductibilă stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, în sumă de ... lei (... lei – ... lei – .... lei).

**În drept,** potrivit art.102 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”**

La art.113 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din același act normativ se prevede că:

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

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

(...)b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, conform art. 307 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit corect prin decizia de impunere diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei - ... lei), ca urmare a confruntării datelor din declarațiile fiscale depuse de contestatoare pe perioada verificată la organele fiscale teritoriale cu datele din evidența financiar contabilă.

Suma de ... lei a fost influențată cu TVA colectată, identificată de organele de inspecție fiscală, astfel:

- diferența de ... lei - TVA colectată în plus în luna martie 2019 societatea înregistrează eronat în evidența contabilă TVA colectată în suma de ... lei în loc de ... lei, conform încasărilor în numerar cu casele de marcat fiscale;

- diferența de ... lei - TVA colectată înregistrată eronat în balanța de verificare, respectiv ... lei în luna ianuarie 2020 și ... lei la luna februarie 2020.

Astfel, obligația fiscală suplimentară de natura TVA stabilită în sarcina petentei, raportat la acest capăt de cerere este ... lei.

Având în vedere argumentele mai sus prezentate, susținerea petentei că suma de ... lei nu poate fi explicată, nu mai subzistă.

De asemenea, așa cum rezultă din dispozițiile legale din domeniul procedurii fiscale, declarațiile contribuabililor trebuie să reflecte realitatea, fiind corespunzătoare situației fiscale a acestora, unul din atributele inspecției fiscale fiind tocmai verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ... lei.**

**e) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă societatea petentă avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura mărfurilor constatate lipsă în gestiune conform proceselor verbale încheiate în data de 01.07.2020, ca urmare a inventarierilor efectuate de societatea petentă în baza OMFP nr.2861/20019.**

**În fapt**, la data de 15.06.2020, petenta a efectuat inventarierea patrimoniului conform OMFP nr.2861/20019 în baza Deciziilor nr.23/15.06.2020, nr. 24/15.06.2020, nr. 25/15.06.2020 la punctele de lucru. Rezultatele inventarierii au fost consemnate în procesele verbale încheiate în data de 01.07.2020, în care s-a consemnat constatarea unor minusuri de gestiune la marfă (lipsuri) la magazinul din Timișoara, str. ... în sumă de ... ,18 lei față de raportul de gestiune și la magazinul din ... nr.... , jud. Timiș în sumă de ... lei față de raportul de gestiune.

Aceste diferențe constatate urmare a inventarierii, nu au fost înregistrate de către petentă în evidența sa contabilă.

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente justificative care să demonstreze că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate pentru a beneficia de prevederile art. 304 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, modificată și completată, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă totală de ... lei aferentă stocului de marfă constat lipsă de inventar astfel:

- pentru diferența de 1... ,18 lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în suma de ... lei (... lei -19% și ... lei -9%),

- pentru diferența de ... lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în sumă de ... lei (... lei -19% și ... lei - 9%).

Pe cale de consecință, pentru bunurile constatate lipsă în gestiune – care nu mai sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, nemaiputând fi comercializate – organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei (... +... ).

Prin contestația formulată, petenta arată că inventarierea dispusă de organele de inspecție fiscală conform Normelor de aplicare a Ordinului nr. 2861/09.10.2009 art. 1) lit. a), nu trebuia să fie înregistrată în evidența sa financiar contabilă, opinând că echipa de inspecție fiscală nu o putea priva de dreptul de a-și calcula perisabilități, printr-o simplă Nota explicativă, dată sub presiune.

**În drept**, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. ... ;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

(2) **Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:**

a) **bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.** În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 270 alin. (8) și la art. 271 alin. (5).

(4) În baza prevederilor art. 304 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze, ca urmare a unor erori, persoana impozabilă poate să realizeze o ajustare pozitivă, respectiv este obligată să realizeze o ajustare negativă a taxei, după caz, aferentă bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (1), constatate pe bază de inventariere.”

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în sensul în care persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Referitor la acest temei legal, H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

„78. (...) (6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;”

„(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;

e) pierderile tehnolog... sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnolog... ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice , nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice , care include și consumul propriu comercial;

**f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.**

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare.”

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

ART. 8

**(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor,**



în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

**(...) (3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

**ORDIN nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:**

„1. - (1) **Inventarierea** elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

(2) **Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.**

(...)4. - (1) **Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.**

5. **Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.**

7. În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;

- ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe;

(...) - asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile

*aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea președintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;*

*9. Pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieșire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.*

*Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective "primit în timpul inventarierii" sau "eliberat în timpul inventarierii", după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.*

**45. - (1) Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.**

**Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.**

*(2) Pe baza registrului-inventar și a bilanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului."*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

De asemenea se reține că, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege precum și alte situații. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității.

Totodată se reține că, rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu

cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate. În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar; se reține că pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, comisia de inventariere solicita explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, iar pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele fapt... , rezultate în urma inventarierii.

Din prevederile legale enunțate se reține ca diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezintă prejudiciu pentru entitate și se recuperează de la persoanele vinovate. Normele privind limitele admisibile la perisabilitate nu se aplica anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal, care trebuie să conțină și informații referitoare la propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, propuneri de declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Se reține faptul că, rezultatele inventarierii se înscriu în Registrul-inventar și de asemenea se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr.82/1991, republicată și în conformitate cu reglementările legale.

În vederea analizării cauzei supuse soluționării, în situația în care D.G.R.F.P. Timișoara urmează a se pronunța asupra legalității stabilirii TVA suplimentară în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei ) ca urmare a analizei documentare efectuată de organele de inspecție fiscală care a avut la bază informațiile/documentele prezentate de petentă, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În considerarea dispozițiilor Ordinului nr. 2861/09.10.2009, petenta a efectuat inventarierea patrimoniului în baza Deciziilor nr.23/15.06.2020, nr. 24/15.06.2020, nr. 25/15.06.2020 la punctele de lucru pe care le deține, finalizată prin încheierea proceselor verbale din data de 01.07.2020, în care s-au consemnat că s-au constatat **minusuri de gestiune la marfă** (lipsuri), astfel:

- la magazinul din Timișoara, str. ... în sumă de 1... ,18 lei față de raportul de gestiune și
- magazinul din ... nr.... , jud. Timiș în sumă de ... lei față de raportul de gestiune.

În lipsa prezentării unor documente justificative care să demonstreze că

bunurile au fost distruse, pierdute sau furate pentru a beneficia de prevederile art. 304 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, modificată și completată, respectiv de a nu se ajusta deducerea inițială de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă totală de ... lei aferentă stocului de marfă constatată lipsă de inventar astfel:

- pentru diferența de 1... ,18 lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în suma de ... lei (... lei -19% și ... lei -9%),
- pentru diferența de ... lei față de raportul de gestiune la marfa cu amănuntul, s-a calculat la baza impozabilă de ... lei, TVA în sumă de ... lei (... lei -19% și ... lei - 9%).

În cauza în speță, din informațiile prezentate de reprezentantul legal al petentei și documentele existente la dosarul cauzei, inventarierea a fost efectuată la inițiativa petentei, rezultatele inventarierii fiind consemnate în procesele verbale încheiate în data de 01.07.2020, în care s-a consemnat constatarea minusurilor de gestiune la marfă la cele două magazine.

Învedereăm că din lecturarea dispozițiilor legale incidente procesului de inventariere, legiuitorul a stipulat expres că „**Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere**” - pct. 45 din Ordinul nr. 2.861/2009, termen care conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nu a fost respectat; de la data proceselor verbale încheiate în data de 01.07.2020 conținând rezultatele inventarierii până la data începerii inspecției fiscale – 01.10.2020, fiind un interval de patru luni, aproximativ 120 zile.

De altfel, chiar în contestația formulată petenta recunoaște că nu a înregistrat în evidența sa contabilă minusul de gestiune pe motiv că inventarierea a fost doar pentru o verificare proprie, nefiind dispusă de autoritate fiscală – motive care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distiguere debemus*.

Referitor la susținerea petentei conform căreia „*valorificarea inventarierii trebuie efectuată de către societate nicidecum de către organele de inspecție fiscală și ca echipa de inspecție fiscală nu ne poate priva de dreptul de a ne calcula perisaje, printr-o simplă Nota explicativă, data sub presiune*”, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, pentru motivele de mai jos:

- legiuitorul a prevăzut ca o obligație în sarcina persoanelor juridice efectuarea inventarierii, cel puțin o dată pe an, petenta precizând că a fost efectuată conform Ordinului nr. 2.861/2009;

- scopul principal al inventarierii este de a stabili situația reală a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități;

- conform Ordinului nr. 2.861/2009, legiuitorul a instituit în sarcina persoanelor juridice obligația de a înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere rezultatele inventarierii; această obligație rezidă inclusiv din Legea contabilității, republicată, nr. 82/1991, art. 8 alin. 3;

- societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte că au fost înscrise și aprobate de către reprezentantul legal al societății, perisabilități urmare a procesului de comercializare, că s-au aprobat scăzăminte pentru produsele defecte/stricate, respectiv că s-a constatat o lipsă în gestiune imputabilă/ neimputabilă ca urmare a furtului;

- nici cu ocazia controlului efectuat de organele de inspecție fiscală, nici cu ocazia formulării contestației, **petenta nu a prezentat documente prin care să facă dovada că diferența în minus** rezultată între stocul scriptic înscris în registrul de gestiune și stocul faptic stabilit pe baza listelor de inventariere, **ar reprezenta perisabilități**, așa cum susține în contestație, or la pct. 78 alin. (10) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016 se stipulează expres faptul că obligația ajustării taxei nu subzistă în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate doar în condițiile în care **aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător**, și în situația perisabilităților, în limitele stabilite prin lege.

Învedereăm că în conformitate **potrivit H.G. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, anexa 1:**

**-”Articolul 1**

*Prin **perisabilități**, în sensul prezentelor norme, se înțelege **scăzămintele** care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice , în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).*

**-Articolul 2**

*Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.*

**-Articolul 3**

*Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor potrivit prevederilor art. 1 sunt prevăzute la art. 13.*

**-Articolul 4**

**Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice , după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.**

*-Articolul 10*

*Comercianții pot stabili cote de perisabilități diferențiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute pentru grupa respectivă de mărfuri.*

*- Articolul 11*

*Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.*

*-Articolul 12*

*Normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplică numai persoanelor juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita căruia cheltuielile cu perisabilitățile sunt deductibile din veniturile realizate.*

**-Articolul 13**

*Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr. 1-3 care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:*

*a) anexa nr. 1, pentru produse alimentare și nealimentare;”*

În anexa 1 din același act normativ se prevăd limitele maxime ale perisabilităților în cazul produse de uz casnic, sub formă tabelară.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că normele privind limitele admisibile la perisabilitate nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor în gestiune și numai în limita acestora, pe baza listelor de inventariere, precum și cu ocazia recepționării mărfurilor transportate.

În speță, petenta deși a constatat minusul de gestiune, **nu a întocmit o situație cu perisabilitățile rezultate urmare a recepționării mărfurilor sau a desfacerii acestora prin unitățile cu amănuntul, în limitele legale, aprobată de administratorul societății.**

De asemenea, **în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate**, potrivit prevederilor legale mai sus citate, petenta **trebuie să dovedescă cu documente justificative** de natura mijloacelor de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală **că bunurile au fost propuse spre casare din cauze obiective și de asemenea să facă dovada ca acestea au fost distruse.**

În condițiile în care societatea contestatoare, nici în timpul controlului, nici la dosarul contestației nu a prezentat documente prin care să justifice perisabilitățile rezultate urmare a recepționării mărfurilor precum și cele

rezultate din procesul de comercializare cu amănuntul potrivit anexei 1 din H.G. nr.831/2004, mai sus prezentate, precum și o situație a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate și pentru care s-a propus casarea și de asemenea dovada distrugerii acestora, se reține că în mod corect și legal organele de control au stabilit că petenta avea obligația de a înregistra în contabilitate minusul constatat cu ocazia inventarierii, conform art. 6 alin (1) din Legea 82/1991, legea contabilității, respectiv **de a ajusta și declara TVA în sumă de ... lei dedusă inițial** în condițiile în care pentru bunurile constatate lipsă nu se va mai colecta TVA, acestea nemaiintrând în circuitul civil.

Pe cale de consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ... lei.**

**f) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei,** Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă societatea petentă poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care la data emiterii facturilor, societățile emitente nu figurau în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

**În fapt,** X S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei înscrisă în facturi emise de persoane juridice cărora, la data efectuării tranzacțiilor, înregistrarea în scopuri de TVA le-a fost anulată, respectiv facturi emise de persoane juridice neînregistrate în scopuri de TVA, astfel:

- TVA în sumă totală de ... lei aferentă achizițiilor de la **D S.R.L.**, CUI ... , societate **neplătitoare de TVA din data de 31.01.2012** constând în achiziții în valoare de ... lei, TVA ... lei în luna noiembrie 2014, respectiv decembrie 2014 în valoare de ... lei, TVA ... lei;

- TVA în sumă de ... lei de la furnizorul ... **S.R.L.**, CUI ... , societate **neplătitoare de TVA**, constând în achiziții în valoare de ... lei, efectuate în luna iunie 2018;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul Primăria Comunei ... CUI ... , **societate neplătitoare de TVA**, constând în achiziții în valoare de ... lei, TVA ..... lei luna martie 2016;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul B S.R.L., CUI ... , **societate neplătitoare de TVA**, constând în achiziții în valoare de ... lei, TVA .. lei, respectiv ... lei, TVA ... lei, în luna iunie 2018;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul E S.R.L., **societate plătitoare de TVA din data de 02.05.2017**, constând în achiziții în valoare de .... lei,

TVA 3 lei în luna aprilie 2017;

- TVA în sumă de .... lei de la furnizorul L S.R.L., CUI ... , ca urmare a tranzacțiilor efectuate cu o societate **neplătitoare de TVA la acea dată**, constând în achiziții în valoare de .... lei, TVA .... lei, în luna august 2017;

- TVA în sumă de ..... lei de la furnizorul ... TIMISOARA S.R.L., CUI ... , ca urmare a tranzacțiilor efectuate cu o **societate neplătitoare de TVA din data 17.11.2016**, constând în achiziții în valoare de .... lei, TVA ..... lei, în luna aprilie 2017.

În drept, **pe perioada 2014-2015** sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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 alin.(1) lit.a) din același act normativ, conform căruia:

*“(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 sau 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, [...]”;*

- art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;**[...]”.*

Față de prevederile legale mai sus enunțate se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite, cumulativ, două condiții, respectiv:

- condiția de formă care presupune prezentarea de către contribuabili a unei facturi în original care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5), din Codul fiscal;



- condiția de fond care presupune ca societatea să facă dovada cu documente că achizițiile înscrise în facturi au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, potrivit prevederilor art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*“Articolul 11*

*(...)(1<sup>4</sup>) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.**”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.**

#### **Pe perioada 2016 – 2018:**

- art.11 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(9) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323***

depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.”

- pct.5<sup>1</sup> (6) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”(6) În aplicarea prevederilor art.11 alin.(7) și (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care au efectuat achiziții de la furnizori/prestatori în perioada în care aceștia au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, în limitele și condițiile prevăzute la art. 297 - 302 din Codul fiscal, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin.(2), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art.323 depus după reînregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. ”*

- art.316 alin.(12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel:*

***a) în situația prevăzută la alin. (11) lit. a), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;***

***(...) c) în situația prevăzută la alin. (11) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:***

- 1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;*
- 2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;”*

- art.323 alin.(2) din același act normativ prevede:

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

**Față de prevederile de mai sus, rezultă că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscriși în Registrul**

persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, **nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei** pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

**În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin.(12) a furnizorului/ prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.**

Totodată, potrivit Normelor metodologice date în aplicarea prevederilor legale mai sus prezentate persoanele impozabile care au efectuat achiziții de la furnizori/prestatori în perioada în care aceștia au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, în limitele și condițiile prevăzute la art. 297 - 302 din Codul fiscal, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (2), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art.323 deus după reînregistrarea furnizorului/ prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că starea furnizorilor la data tranzacțiilor (în cauza supusă soluționării neavând relevanță dacă furnizorul a fost *anterior* înregistrat în scopuri de TVA sau dacă *ulterior* efectuării tranzacției în cauză s-a înregistrat în scopuri de TVA), este următoarea:

- **D S.R.L.**, CUI ... , este **societate neplătitoare de TVA din data de 31.01.2012** – achizițiile efectuate de petentă fiind în luna noiembrie 2014, respectiv decembrie 2014; conform filei 41 din dosarul contestației, din interogarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal rezultă că data anulării înregistrării în scopuri de TVA este 31.01.2012, temeiul legal al anulării fiind cererea persoanei impozabile;

- ... **S.R.L.**, CUI ... , este societate **neplătitoare de TVA** - achizițiile efectuate de petentă fiind în luna iunie 2018; conform filei 43 din dosarul contestației, din interogarea bazelor ANAF rezultă că „(...) **nu figurează la data de 12.05.2021, (data solicitării) nici în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal, nici în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal a fost anulată. Această situație poate apărea dacă persoana impozabilă nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal.**”

- Primăria Comunei ... CUI ... , **societate neplătitoare de TVA** - achizițiile efectuate de petentă fiind în luna martie 2016; conform filei 44 din dosarul contestației, din interogarea bazelor ANAF rezultă că „(...) **nu figurează la data de 12.05.2021**, (data solicitării) nici în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal, nici în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal a fost anulată. **Această situație poate apărea dacă persoana impozabilă nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal.**”

- B S.R.L., CUI ... , este **societate neplătitoare de TVA** - achizițiile efectuate de petentă fiind în în luna iunie 2018; conform filei 42 din dosarul contestației, din interogarea bazelor ANAF rezultă că „(...) **nu figurează la data de 12.05.2021**, (data solicitării) nici în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal, nici în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal a fost anulată. **Această situație poate apărea dacă persoana impozabilă nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal.**”

- E S.R.L., este **societate plătitoare de TVA din data de 02.05.2017** – achizițiile efectuate de petentă fiind anterior înregistrării, adică în luna aprilie 2017; conform filei 47 din dosarul contestației, din interogarea bazelor ANAF rezultă că „(...) **Înregistrarea în scopuri de TVA este valabilă începând din data de 02.05.2017.**”

- L S.R.L., CUI ... , este o societate **plătitoare de TVA din data de 01.12.2017** – achizițiile efectuate de petentă fiind anterior înregistrării, adică în luna august 2017; conform filei 45 din dosarul contestației, din interogarea bazelor ANAF rezultă că „(...) **Înregistrarea în scopuri de TVA este valabilă începând din data de 01.12.2017.**”

- A ... TIMISOARA S.R.L., CUI ... , este **societate neplătitoare de TVA din data de 28.12.2016** – achizițiile efectuate de petentă fiind în luna aprilie 2017; conform filei 46 din dosarul contestației, din interogarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal rezultă că data anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA este 17.11.2016.

Raportat la principiul general de drept **tempus regit actum**, rezultă că analiza tranzacțiilor se face în funcție de **starea juridică a firmei furnizoare de la data efectuării tranzacțiilor**, în cauza supusă soluționării neavând relevanță dacă furnizorul a fost *anterior* înregistrat în scopuri de TVA (spre exemplu, situația furnizorului A ... TIMISOARA S.R.L.) sau dacă *ulterior* efectuării tranzacției în cauză s-a înregistrat în scopuri de TVA (spre exemplu, situația furnizorului L S.R.L.), ori în anumite cazuri furnizorul nu a nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA (spre exemplu, situația furnizorului B S.R.L.).

Pe cale de consecință, în considerarea celor de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la stabilirea unei TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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.

**g) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei,**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă societatea petentă poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care din verificarea evidenței financiar contabile a petentei a rezultat că s-au operat înregistrări dublate, iar în contestația formulată nu se regăsesc argumente de fapt și de drept referitoare la acest capăt de cerere.

**În fapt**, petenta a efectuat în evidența sa contabilă o serie de înregistrări dublate, astfel:

**a)** Petenta înregistrează la data de 22.06.2016 de două ori în evidența contabilă, factura cu nr.... emisă de furnizorul ... , în valoare de ... ,4 lei, TVA ... lei;

**b)** Petenta înregistrează la data de 09.07.2015 de două ori în evidența contabilă, factura cu nr. ... emisă de furnizorul ... S.R.L., în valoare de ... ,45 lei, TVA ... lei;

situație în care organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a respectat prevederile art. 299 alin.1 lit a), b) din Legea nr. 227/2015 privind exercitarea dreptului de deducere a taxei, trebuind să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1), astfel că organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

**Pentru aceste sume** societatea petentă nu aduce argumente în fapt și în drept din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„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”***,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

*„2.5. 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”.*

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare de natura TVA stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021, nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*„Art. 249 Sarcina probei*

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

*Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației [...] 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 [...]”.*

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în integrum decizia de impunere, în legătură cu operarea celor două înregistrări dublate în evidența sa contabilă, nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere care a determinat stabilirea unei TVA suplimentare.

Pe cale de consecință, cu privire la **TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei** (... lei + ... lei) pentru care nu se aduc argumente, **se va respinge contestația ca nemotivată** în baza 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.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**h) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ... lei,** Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA având în vedere că investițiile în cauză (cu o valoare de peste 10 ori mai mare decât prețul de achiziție) sunt aferente unui contract de comodat, comandanții fiind în relații de afiliere cu petenta, în condițiile în care X S.R.L. nu a încheiat procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor deși potrivit evidenței contabile asupra imobilului nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015.

**În fapt**, în anul 2005, domnii ... .. si ... .. au achiziționat imobilul din ... nr. ... , jud. Timiș, în baza **contractului de vânzare-cumpărare** autentificat la notarul sub nr. ... /27.06.2005 la prețul de ... lei vechi (... lei noi).

La data de **01.11.2008**, a fost încheiat **contractul de comodat** între domnii ... .. si ... .. , în calitate de comandanți și societatea X S.R.L., reprezentată prin administrator ... .. , în calitate de comodată, prin care comandanții transmit spre **folosință cu titlu gratuit** comodatărei imobilul situat în O , nr. ... , jud Timiș, înscris în CF nr. ... O , compus din patru corpuri de clădire și teren în suprafață de ... mp, **pe perioada nelimitată**.

Inspekția fiscală a reliefat faptul că petenta X S.R.L. a efectuat lucrări de construcții și instalații pentru imobilul în cauză, care au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă în Contul 231 „*Investiții în curs*”, în cuantum total de... ,**56 lei** – Anexa nr. 10 la RIF.

Conform fișei contului 231, investițiile pentru amenajarea imobilului situat în ... nr. ... Jud Timiș, au constat în lucrări de construcții (izolații cu polistiren și vată minerală, placări cu rigips, montat gresie, șapa, instalații electrice , tâmplărie, montat lambriuri, instalații apă, zugrăveli etc.), fiind efectuate, conform susținerilor reprezentantului legal al petentei, în regie proprie.

Analizând componența sumei totale de... ,56 lei, organele de inspekție fiscală au concluzionat că suma de ... ,25 lei reprezintă investiții înregistrate în ct. 231 până la data de 31.10.2010, care nu au fost prezentate în detaliu de către petentă, motiv pentru care cu ocazia inspekției fiscale nu s-a identificat în ce constau aceste achiziții.

De asemenea, până la data inspekției fiscale nu s-a întocmit procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrările în valoare totală de... ,56 lei nefiind recepționate, **deși magazinul funcționează în această locație de mai mulți ani**, petenta nedeținând situații de lucrări, iar potrivit evidenței contabile asupra imobilului nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015.

În considerarea acestei stări de fapt fiscale, organele de inspekție fiscală au stabilit că acest contract de comodat nu are conținut economic, fiind întocmit în scopul amenajării de către X S.R.L. a unor clădiri în folosul proprietarilor acestor clădiri (față de care există relații de afiliere) și pe cale de consecință au făcut aplicațiunea art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 respectiv Legea 227/2015 modificată și completată privind Codul fiscal, în sensul în care autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia.

Prin contestația formulată, petenta arată ca principal argument pentru anularea sumei de ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar, dispozițiile art. 117 alin. 1 și art. 135 din Codul de Procedură Fiscală, în considerarea căroră perioada 2011 - 30.11.2014 nu mai poate fi verificată de către



organele de inspecție fiscală, **fiind prescrisă**, motiv pentru care **suma de ... lei**, reprezentând TVA dedusă pentru amenajarea spațiului de lucru din ... nr. ... , jud. Timiș - unde petenta are deschis magazin de vânzare cu amănuntul, nu face obiectul inspecției fiscale actuale.

**În drept**, art. 271 alin. 4 lit. b (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Sunt **asimilate prestării de servicii efectuate cu plată** următoarele:

[...]b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice .”**

alin.(4) al art. 271 citat mai sus, fiind explicitat de HG nr. 1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice privind Legea nr. 227/2015, astfel:

„(7) *În sensul art. 271 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice . Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 din Codul fiscal.”*

în formă *identifică* fiind și reglementarea anterioară din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

„ART. 129 Prestarea de servicii

(4) Sunt **asimilate prestării de servicii efectuate cu plată** următoarele:

(...)b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice .”**

Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 privind aprobarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, explicitează alin. (4) al art. 129, în sensul în care:

„(6) *În sensul art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în*

*mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice . Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal. De exemplu, o societate comercială care produce frigidere pe care le pune la dispoziția grădiniței de copii organizate în cadrul societății comerciale se consideră că utilizează în folosul propriu bunurile respective, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice . ”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că legiuitorul a inclus în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv în categoria prestărilor de servicii efectuate cu plată, prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică a societății, pentru uzul personal al salariaților sau al altor persoane.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că imobilul situat în Loc. ... , nr. ... , jud. Timiș, proprietatea d-lor ... .. și ... .. (față de care există relații de afiliere) a fost înregistrat în evidența financiar contabilă a petentei X S.R.L. în contul 231 „Investiții în curs” în baza **contractul de comodat** din data de **01.11.2008**, existent în fotocopie la dosarul cauzei, încheiat între:

- ... .. și ... .. , în calitate de comodați și
- X S.R.L., în calitate de comodatar.

Sediul materiei privind contractul de comodat este Codul civil, care stipulează:

**"Art. 1561. - Comodatul este esential gratuit."**

**"Art.1564 - Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."**

**"Art. 1569. - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete."**

În ceea ce privește amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, **"Comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței."**

De altfel, **inclusiv părțile au stipulat** în cuprinsul contractului de comodat din data de 01.11.2008 **clauza** care stabilește ca obligație în sarcina

comodantului (în cazul analizat, d-nii ... .. și ... .. , aflați în relații de afiliere cu petenta) „**să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea spațiului**”.

Dispozițiile fiscale în materie sunt conformate și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile **necesare** folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, **astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Astfel, pe de o parte, se reține că reparația capitală, amenajarea și modernizarea (ce implica cheltuieli de reamenajare, lucrări de construcții, etc) unui imobil **nu pot fi considerate în niciun caz drept cheltuieli necesare cu întreținerea și conservarea lucrului luat cu împrumut**, singurele care sunt specif... uzului unui bun care nu este în proprietatea persoanei care-l folosește.

**Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt în patrimoniul afacerii (închiriate, în comodat etc.), și care sporesc valoarea bunurilor, potrivit practicii judiciare și doctrinei juridice în materie, proprietarul este dator să le restituie posesorului care le-a făcut.**

Analiza legală a contractului de comodat raportat la **starea de fapt fiscale a petentei**, la documentele existente la dosarul cauzei și respectiv la susținerile părților, reliefează următoarele:

- domnii ... .. și ... .. , aflați în relații de **afiliere** cu petenta, au achiziționat imobilul în cauză în baza **Contractului de vânzare-cumpărare** autentificat la notar sub **nr. ... /27.06.2005** la prețul de ... lei vechi (... lei noi) – existent în fotocopie la dosarul cauzei;

- ulterior, a fost încheiat contractul de comodat din data de **01.11.2008**, existent în fotocopie la dosarul cauzei, între: ... .. și ... .. , în calitate de comodanți și X S.R.L., în calitate de comodatar;

- în baza contractului de comodat, petenta X S.R.L. a înregistrat în contul **231 „Investiții în curs” suma de... ,56 lei** – anexa 10 la RIF; la o simplă privire observându-se faptul că **suma totală a investițiilor depășește de mai mult de 10 ori** costul de achiziție;

- conform fișei contului 231 X S.R.L. a efectuat investiții pentru amenajarea imobilului situat în ... nr. ... Jud Timiș, constând în lucrări de construcții constând în izolații cu polistiren și vată minerală, placări cu rigips, montat gresie, șapă, instalații electrice , tâmplărie, montat lambriuri, instalații apa, zugrăveli etc. în valoare totală de... ,56 lei;

- conform extrasului de Carte funciară nr. ... , nr. Cadastral ... , pentru imobilul situat în loc. ... nr. ... , jud. Timiș, în secțiunea „*B. Partea II. Proprietari și acte*” este înscris Actul administrativ nr. ... din 10.10.2012 emis de Primăria Comunei ... urmare căruia s-a întabulat dreptul de **proprietate**, dobândit prin **construire**, cota actuală 1/1, al:

„1) ... .. , și soția

2) ... .. , bun comun”,

construcție edificată **ulterior** încheierii contractului de comodat;

- de asemenea, în extrasul de Carte funciară mai sus arătat, sunt înscrise date referitoare la construcții, conform cărora:

▶ la A1.1, numărul ... -C1, este înscrisă construcția având ca destinație „**construcții de locuințe**”, suprafața 263 mp, la secțiunea „*Observații / Referințe*” fiind precizat „*S. construită la sol: 263 mp; CASA P + M*”;

▶ la A1.2, numărul ... -C2, este înscrisă construcția având ca destinație „**construcții de locuințe**”, suprafața 294 mp, la secțiunea „*Observații / Referințe*” fiind precizat „*S. construită la sol: 294 mp; CASA P + M*”;

▶ la A1.3, numărul ... -C3, este înscrisă construcția având ca destinație „**construcții administrative și social culturale**”, suprafața 35 mp, la secțiunea „*Observații / Referințe*” fiind precizat „*S. construită la sol: 35 mp; BAR*”;

▶ la A1.4, numărul ... -C4, este înscrisă construcția având ca destinație „**construcții anexă**”, suprafața 25 mp, la secțiunea „*Observații / Referințe*” fiind precizat „*S. construită la sol: 25 mp; ANEXA*”;

se observă astfel la o simplă comparare a destinațiilor suprafețelor înscrise în CF nr. ... , că suprafața totală având **destinația de locuință (casă P+M) este de 557 mp**, în timp ce **suprafața totală a barului și a anexei este de 60 mp** (aproximativ 10% din totalul construcțiilor);

- până la data finalizării inspecției fiscale nu s-a întocmit procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrările în valoare de... ,56 lei nefiind recepționate, deși magazinul funcționează în această locație de mulți ani, petenta nedeținând situații de lucrări, iar potrivit evidenței contabile, asupra imobilului **nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015**.

Urmare a stării de fapt fiscale constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit referitor la contractul de comodat din data de 01.11.2008 că nu are conținut economic, fiind întocmit în vederea amenajării de către X S.R.L. a unor clădiri în folosul proprietarilor acestor clădiri, dând eficiență dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv Legea 227/2015, modificată și completată privind Codul fiscal, în sensul în care autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia.

Astfel, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, stipulează:

„*ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”**

De asemenea, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din 01.01.2016, stipulează:

**„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.”**

Învedereăm că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale – art. 113 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Printre atribuțiile organelor de inspecție fiscală, conform alin. (2) al art. 113 din Codul de procedură fiscală sunt următoarele:

- examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
- solicitarea de informații de la terți;

- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
- stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;
- sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile.

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

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Începând cu anul 2007, relevantă în aplicarea legislației în materie de TVA este și jurisprudența comunitară rezultată din hotărârile Curții Europene de Justiție având în vedere că prin Tratatul de aderare țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, potrivit unei **jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:**

**„luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului”** – a se vedea pct. 48 din decizia CJUE pronunțată în **Cauza C-734/19**.

**„În ceea ce privește valoarea clauzelor contractuale în cadrul calificării unei operațiuni taxabile, trebuie arătat că luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului** (a se vedea în acest sens

Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42 și jurisprudența citată).” – a se vedea pct. 43 din decizia CJUE pronunțată în **Cauza C-734/19**.

Conform deciziei CJUE pronunțată în **Cauza C-653/11**:

„48 Cu toate acestea, ținând seama de realitatea economică a relațiilor comerciale existente între, pe de o parte, domnul Newey, Alabaster și împrumutători, și, pe de altă parte, domnul Newey, Alabaster și Wallace Barnaby, astfel cum aceasta rezultă din decizia de trimitere și în special din elementele de fapt menționate de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) în cea de a treia întrebare, nu poate fi exclus ca utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor în discuție în litigiul principal să fi avut loc în Regatul Unit, în beneficiul domnului Newey.

49 Revine instanței de trimitere să verif... , printr-o **analiză globală a circumstanțelor litigiului principal, dacă prevederile contractuale nu reflectă cu adevărat realitatea economică și dacă domnul Newey, iar nu Alabaster, este cel care era efectiv prestatorul de servicii de brokeraj de împrumuturi în discuție și beneficiarul serviciilor de publicitate prestate de Wallace Barnaby.**

50 Dacă aceasta ar fi situația, **respectivetele prevederi contractuale ar trebui să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică abuzivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 98).**”

Pe cale de consecință, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului** așa cum este reglementat la art. 14 Cod procedură fiscală:

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

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

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

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

respectiv art. 11 din Codul fiscal își găsește corespondența deplină și în jurisprudența comunitară în materie de TVA.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă în care s-au realizat tranzacțiile ce fac obiectul contestației se reține că în mod corect și legal operațiunea devine impozabilă din punct de vedere a TVA, având în vedere prevederile Codului fiscal (atât vechiul cod, cât și noul cod) care **asimilează** prestărilor de servicii efectuate cu plată și **„serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice .”**, în considerarea motivelor de mai jos:

- **investițiile** efectuate depășesc considerabil valoarea achiziției – proprietatea soților ... aflați în relații de afiliere cu X S.R.L. – fiind **de mai mult de 10 ori mai mari decât prețul de cumpărare al imobilului;**

- neprezentarea de către petentă a documentelor justificative de natura mijloacelor de probă pentru lucrările de construcții efectuate;

- investițiile înregistrate de petentă în ct. 231 până la data de 31.10.2010, nu au fost prezentate în detaliu, neputându-se identifica în ce au constat aceste achiziții și cărui spațiu le sunt aferente – cu atât mai mult cu cât imobilul în cauză are destinații diferite: de locuință, bar, anexe, barul și anexa fiind construite ulterior încheierii contractului de comodat;

- nu s-a întocmit procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrările în valoare de... ,56 lei nefiind recepționate, deși magazinul funcționează în această locație de mai multi ani, petenta nedeținând situații de lucrări, iar potrivit evidenței contabile asupra imobilului nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015;

- **încheierea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nu poate fi amânată sine die**, motivul invocat de petentă – pandemia CoVid 19, nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care așa cum s-a reținut în cuprinsul RIF potrivit evidenței contabile a petentei asupra imobilului **nu s-au mai efectuat cheltuieli de amenajare din luna august 2015**, în timp ce primul caz de CoVid 19 din România a fost identificat în luna martie 2020, abia ulterior fiind emise stările de alertă/urgență pe teritoriul României.

**Referitor la argumentul petentei conform căruia „perioada 2011 - 30.11.2014 nu mai poate fi verificată de către organele de inspecție fiscală, fiind prescrisă, motiv pentru care **suma de ... lei**, reprezentând TVA dedusă pentru amenajarea spațiului de lucru din ... nr. ... , jud. Timiș - unde petenta are deschis magazin de vânzare cu amănuntul, nu face obiectul inspecției fiscale actuale”**,

Într-adevăr, ponderea cea mai mare a investițiilor este până în anul 2014, însă **organele de inspecție fiscală nu au procedat la verificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor**, ci **procedat la stabilirea TVA colectate**, făcând aplicațiunea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015, având în vedere prevederile Codului fiscal (atât vechiul cod, cât și noul cod) care



**asimilează** prestărilor de servicii efectuate cu plată și „**serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice**”.

Or, prestarea serviciilor s-a considerat efectuată în anul 2015 de când petenta nu a mai operat nicio înregistrare în evidența sa financiar contabilă, având **obligatia de a refactura proprietarilor de drept contravaloarea acestor investiții**, refacturare care implică și obligația colectării TVA; astfel nașterea obligației de plată a TVA colectată este anul 2015, neavând relevanță data la care s-a exercitat dreptul de deducere – aspect care nu a fost verificat de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, în considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că organele **de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au constatat existența unui drept de creanță** al petentei X S.R.L. față de proprietarii imobilului, pe care conform Codului civil **are obligația de a-l factura către proprietarii imobilului și de a colecta TVA** în suma de ... lei, având în vedere că investițiile efectuate au determinat creșterea valorii bunului, rezultând astfel un beneficiu pentru proprietar, care nu a fost facturat datorită relației de afiliere dintre proprietarii imobilului și societatea petentă.

Inclusiv Directiva 2006/112, respectiv articolul 273 stipulează:

**„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. [...]**”

În acest sens, facem trimitere la hotărârea CJUE din cauza **C-224/18 Budimex** care în dispozitivul acesteia stipulează:

**„Articolul 66 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune, atunci când nu se emite factura aferentă serviciilor prestate sau când aceasta este emisă târziu, ca recepția formală a serviciilor respective să fie considerată momentul la care serviciile menționate au fost prestate, în cazul în care, la fel ca în cauza principală, statul membru prevede că taxa devine exigibilă la expirarea unui termen care începe să curgă de la data la care serviciile au fost prestate, în măsura în care, pe de o parte, formalitatea recepției a fost convenită de părți în contractul care le leagă potrivit stipulațiilor contractuale care corespund realității economice și comerciale în domeniul în care prestarea este realizată, iar pe de altă parte, această formalitate corespunde finalizării efective a**

**prestării și stabilește în mod definitiv cuantumul contrapartidei datorate, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**”,

în cauza analizată, așa cum s-a reținut în cele ce preced, **prestarea serviciilor considerându-se efectuată în anul 2015**, de când petenta nu a mai operat nicio înregistrare în evidența sa financiar contabilă, având **obligația de a refactura proprietarilor de drept contravaloarea acestor investiții**, refacturare care implică și obligația colectării TVA.

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au colectat suplimentar TVA **în sumă totală de ... lei**, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

## **DECIDE**

**1. Admiterea contestației** formulate de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021, pentru suma totală de ... lei reprezentând **impozit pe profit aferent anului 2014**.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021, pentru suma totală de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând **taxa pe valoarea adăugată**.

**3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de X S.R.L. împotriva împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../25.03.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș –

Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../25.03.2021, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată – ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- SCPA ... & ... ,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Timiș – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,