

**DECIZIE NR. 1652/2021**  
privind soluționarea contestației formulate de YY  
înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. ....

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de YY CUI ....., cu sediul în sat XX, com. XX, nr....., jud. YY.

Contestația formulată de entitate a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice YY sub nr.....

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al entității, d-nul XX, președintele asociației, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... ;
- Fișei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală -din care sume stabilite prin estimare.

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

- impozit pe profit în sumă de ..... lei;
- TVA în sumă de ..... lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **07.05.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. , acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **23.06.2021** sub nr. XX/23.06.2021 și înregistrată la AJFP XX sub nr. ....

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

#### **I. Obiectul contestației**

Petenta solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. ...., Fișei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală -din care sume

stabilite prin estimare si a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. , decizie emisă în baza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei menționate, cu privire la suma de ..... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ..... lei și
- TVA în sumă de ..... lei.

Cu privire la diferența de impozit pe profit, petenta expune următoarele motive:

În fapt, petenta susține că organul fiscal (ANAF) nu a notificat XXXX cu privire la faptul ca are obligația de a calcula si plăti impozitul pe profit de la înființare (anul 2000) și până în prezent, astfel că impozitul pe profit nu a fost plătit.

De asemenea, organele fiscale nu au notificat XXXX cu privire la aceste obligații ca până la începerea controlului sa fie rezolvate așa-zisele probleme existente în relația cu ANAF.

Chiar daca organele fiscale au avut la dispoziție toate documentele contabile aferente perioadei solicitate, „*impozitul*” a fost calculat estimativ, dupa APV -uri (acte de punere în valoare) care sunt documente silvice estimative, nu documente contabile.

Lemnul pe picior provine în urma aportului în natură la înființarea XXui, vânzarea de masa lemnoasa pe picior fiind considerata ca vânzare de bunuri proprii, asemenea persoanelor fizice. Daca proprietatea ar fi fost obținută în urma unor cheltuieli cu împăduririle, atunci vânzarea acestuia poate fi considerata o activitate economica, „*profitul*” daca exista, nu este al asociației ci al membrilor composesori care își vând drepturile (lemn pe picior).

Conform art. 15 alin. 2 lit. b) din Cod Fiscal, sunt considerate venituri neimpozabile contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor composesori.

#### 1. Modul de calcul și interpretare a calculului impozitului pe profit

La stabilirea impozitului pe profit, s-a considerat că aportul adus de către membrii composesori prin materialul lemnos pus la dispoziția XXui nu reprezintă cheltuială.

Modul de calcul pe care entitatea analizată l-a practicat a pornit de la prevederile Legii nr.227 / 2015 care, la art. 15 alin.(2) prevede în extras :

*„(2) în cazul organizațiilor nonprofit organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:*

*a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;*

*b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților; (...).”*

ONG-urile datorează impozit pe profit pentru veniturile de natura economica. Acestea sunt acele venituri ce nu sunt scutite conform art.15 alineatul 2 din Codul fiscal.

Daca însa asociațiile non-profit obțin venituri de natura economica, exista o limita maximă a acestora pentru care nu datorează impozit pe profit

Limita o reprezintă suma cea mai mica dintre echivalentul a 15000 EURO calculat la cursul de la finele exercițiului financiar si 10% din totalul veniturilor scutite obținute de asociații.

Pentru a determina corect profitul impozabil si impozitul pe profit, este necesar ca în contabilitate, veniturile, dar in special cheltuielile sa fie foarte clar departajate după natura lor: de natura economica sau non-profit.

La stabilirea impozitului pe profit s-a considerat că aportul adus de către membrii composesori prin materialul lemnos pus la dispoziția XXui nu reprezintă cheltuială.

Cu rea intenție, au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscal costurile cu vânzarea materialului lemnos considerat fiind ca activitate economică.

Organul de control a procedat după interpretări proprii, rezultatul acestor analize fiind reflectat în diferențe calculate la impozitul pe profit datorat, pentru fiecare an fiscal după cum urmează:

2016 = .....  
2017 = .....  
2018 = .....  
2019 = .....  
2020 = .....

Interpretarea petentei, conform realității a fost următoarea:

- membrii composesori prin hotărârile Adunării Generale, care aprobă cantitatea de material lemnos ce va fi exploatat într-un an, precum și ale Consiliului Director, care aprobă nivelul până la care materialul lemnos va fi valorificat la terți per unitatea de măsură, care în situația dată este parcela. De precizat că parcela reprezintă unitatea de măsură a contribuției fiecărui membru composesor. Din exploatarea acestor parcele se obțin anumite cantități de material lemnos;

- o parte din cantitatea de masă lemnoasă este distribuită membrilor composesori în baza aprobării date de Adunarea Generală;

- marea cantitate de material lemnos a fost valorificată prin punerea la dispoziția beneficiarilor, care cu forțe proprii au exploatat masa lemnoasă;

- prețul de vânzare stabilit de către Consiliul Director a stabilit limita maximă a activității non profit;

- întreaga activitate desfășurată de către XX a fost realizată de către salariații acestui XX.

Diferența dintre valoarea maximă obținută prin valorificarea masei lemnoase și costurile necesare de funcționare ale XXui s-a reflectat în excendentul sau deficitul activității non economice desfășurată de către XX.

În fapt membrii composesori și-au pus la dispoziția celor interesați masa lemnoasă cuprinsă în patrimoniul comun al XXui - Parcelele asupra cărora dețin titluri de proprietate, au fost date spre valorificare terților, banii obținuți fiind folosiți în special pentru a li se plăti membrilor composesori o parte a dreptului de proprietate, individual calculat.

Aferent fiecărui an fiscal, rezultatele stabilite de către contabilitate, conform celor anterior exprimate, au fost cele consemnate în bilanțele de verificare pe care petenta le atașează la contetație, cu excepția anului fiscal 2020, an asupra căruia organele de control s-au exprimat fără a aștepta finalitatea și închiderea exercițiului financiar.

## 2.Modul de calcul și Situația calcul cost material lemnos vândut

Petenta precizează că organele de control au stabilit ca și cost al materialului lemnos vândut în funcție de valoarea masei lemnoase exprimate în APV-uri.

Valoarea trecută în APV-uri este una orientativă și nu impusă de către Ocolul Silvic YY. Nici o entitate economică nu se poate interpune la stabilirea politicii economico-financiare a vreunei alte entități economice. Orientativ, în funcție de amenajamentul silvic cât și a altor indicatori, petenta nu știe în baza cărei prevederi legale s-a stabilit această valoare ca și cost cu materialul lemnos.

Petenta face precizarea că nivelul până la care materialul lemnos va fi valorificat la terți per unitatea de măsură, care în situația dată fiind parcela, este un atribut al Consiliului Director.

### 3. Situația cheltuielilor nedeductibile pentru stabilirea rezultatului fiscal

Entitatea petentă contestă conținutul acestei situații fiind o cheltuială care diminuează excedul nicidecum baza de calcul a impozitului pe profit.

4. Situația conținutul Anexei nr. 5 Situația calculului impozitului pe profit pe considerentele anterior exprimate.

Față de cele arătate petenta anexează:

- Actul contestat in copie.
- Balanțele de verificare pe fiecare an 2016-2019, fără semnături.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XX au fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. , prin care a fost constatate următoarele deficiențe:

XXXX a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2016-31.12.2020 și TVA pentru perioada 01.11.2015-30.09.2020 în urma întocmirii fisei de risc fiscal nr.....de catre AJFP XX.

### Impozitul pe profit

Entitatea este o organizație fara scop patrimonial, cu un număr de 204 membrii composesori, organizată ca o formă asociativă de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, denumite XXe, înființate potrivit Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, modif. art. 25 alin.1 și art. 26 alin. 1, formată din reconstituirea dreptului de proprietate și punerea în posesie a titularilor în cazul terenurilor forestiere conform procedurii stabilite de Legea fondului funciar nr.18/1991.

Membrii composesori au adus în asocierie un număr de 815,5 parcele, reprezentând aproximativ 8,864 ha de pășune și pădure, conform statutului. Valoarea terenurilor, conform registrului mijloacelor fixe, este de ..... lei.

Conform prevederilor art.1 din “Statutul XXui locuitorilor dinXX”, unul dintre scopurile XXui este și exploatarea rationala a padurilor și a altor bunuri, valorificând excedentul care ramane după satisfacerea membrilor composesori coproprietari.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.4, din statut, sunt definite și veniturile XXui, acestea fiind în principal realizate din:

- valorificarea produselor pădurii și din alte activități economice proprii;

- inchirieri, concesiunea pădurilor și a celorlalte terenuri din fondul forestier, despagubiri și altele de acest fel;
- contravaloarea efectelor funcțiilor de protecție ale pădurilor;
- alte venituri.

Conform prevederilor art. 6 din statut, membrii posesori au și dreptul să primească dividende.

Entitatea a dobândit personalitate juridică prin înregistrarea în Registrul special al persoanelor juridice, aflat la greș Tribunalului XX sub nr..... și este reprezentată legal de către dl. XX, în calitate de președinte, conform deciziei (hotărârii) nr. .... a Consiliului Director al XXui.

În perioada 2016-2020, entitatea a realizat venituri din vânzarea de bunuri și închirieri de terenuri și organele de inspecție au constatat următoarele aspecte:

- XX distribuie membrilor posesori diferite cantități de material lemnos cât și diverse sume de bani, întocmind tabele care cuprind datele de identificare ale acestora.

Unitatea asociativă verificată, livrează către diverse persoane juridice diverse cantități de masă lemnoasă pe picior și/sau închiază către diferite persoane juridice terenuri, încasând în conturile deschise la unitățile bancare, contravaloarea acestor tranzacții.

Astfel, organele de inspecție au constatat faptul că prin transferul dreptului de proprietate a masei lemnoase vândute, respectiv operațiunile de închiriere/concesiune a unor terenuri, urmate de încasarea contravalorii acestora, XX efectuează o activitate economică, generatoare de venituri impozabile.

Acestea precizează faptul că realizarea de venituri din aceste activități, în cadrul XXui reprezintă un proces complex de atragere și utilizare a resurselor economice în scopul satisfacerii cerințelor membrilor posesori, a intereselor economice, având caracter de continuitate.

În conformitate cu prevederile art.26 alin.1 din Legea nr.1/2000 cu modificările aduse, XXele reprezintă o formă asociativă de proprietate, înregistrată ca persoane juridice.

Conform art.13 alin.1 lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare (în vigoare în perioada 2016-2020), potrivit cărora sunt obligate la plata impozitului pe profit, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili, persoanele juridice române, cu excepțiile prevăzute la alin.2 coroborat cu punctul 1 din Normele metodologice de aplicare a legii, privitor la acest articol, din categoria persoanelor juridice române fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin, sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, cooperativele agricole, societățile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statut legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române, cu excepțiile prevăzute la art.2 din Codul Fiscal.

Potrivit prevederilor art.15 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, „în cazul organizațiilor nonprofit, organizațiile sindicale, organizațiile patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute de alin.2. Aceste

*organizatii datoreaza impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decat cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin.2, sau potrivit prezentului alineat, asupra careia se aplica cota prevazuta la art.17 sau 18, dupa caz."*

Totodata potrivit prevederilor art.269 alin.1) din Legea nr.227/2015 modificată, este considerată persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform prevederilor art.15 alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prevederile alin.2 si 3 sunt aplicabile si persoanelor juridice care sunt constituite si functioneaza potrivit Legii nr.1/2000, iar in conformitate cu prevederile art.15 alin.4 din Legea nr. 227/2015, *„forme de asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetatie forestiera, pășunilor si fânețelor, cu personalitate juridică, aplică pentru calculul rezultatului fiscal prevederile alin.2 si 3 din Codul fiscal"*.

Ca atare, formele asociative de proprietate prevazute la art.26 alin.1 din Legea nr.1/2000, obști de mosneni în devalmasie, obști razasesti nedivizate, Xxe, obști de cumparare, paduri graniceresti, paduri urbariale, comune politice, cooperative, alte comunitati si forme asociative cu diferite denumiri, inregistrate ca persoane juridice sunt obligate la plata impozitului pe profit in conformitate cu Titlul II din Codul Fiscal.

Astfel, organele de inspectie reiterează faptul că potrivit art.15 alin.3, art.17 și art.19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, XX datoreaza impozit pe profit aferent profitului obtinut din activitatea economica.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile spetei, organizatiile composesorabile, pentru veniturile din activitati economice, pentru valoarea ce depaseste plafonul de scutire, nu se incadreaza in categoria persoanelor scutite la plata impozitului pe profit.

XXXX desfășoară activitate de vânzare de masă lemnoasa pe picior, respectiv închirieri/concesionari de terenuri, către diferite societăți comerciale, conform facturilor emise și inregistrate ca activități economice in evidenta contabila.

Organele de inspectie precizează că in conformitate cu prevederile pct. 187 alin. 10 lit. a) din O.M.E.F. nr. 1969 din 9 noiembrie 2007 privind aprobarea reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fara scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 846 din 10 decembrie 2007, modificat, in vigoare în perioada 2016 - 2017, *„veniturile din activitati economice cuprind venituri din exploatare, respective venituri din vanzarea de produse si marfuri, executari de lucrari si prestari de servicii. În contabilitate, veniturile din vanzari de bunuri se inregistreaza in momentul predarii bunurilor catre cumparatori, al livrării lor pe baza facturii sau in alte conditii prevazute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, catre client."*

Veniturile din vanzarea bunurilor se recunosc in momentul in care sunt indeplinite urmatoarele conditii:

*„a) entitatea a transferat cumparatorului riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

*b) entitatea nu mai gestioneaza bunurile vandute la nivelul la care ar fi facut-o, in mod normal, in cazul detinerii in proprietate a acestora si nici nu mai detine controlul efectiv asupra lor;*

*c) veniturile si, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzactie pot fi cuantificate."*

Veniturile din dobanzi, redevente si dividend se recunosc astfel:

- a) dobanzile se recunosc periodic, in mod proportional, pe masura generarii venitului respective, pe baza contabilitatii de angajamente;
- b) redeventele se recunosc pe baza contabilitatii de angajamente, conform contractului;
- c) dividendele se recunosc atunci cand este stabilit dreptul actionarului de a le încasa.

Totodata, potrivit prevederilor pct. 323 din O.M.F.P. nr. 3103 din 24 noiembrie 2017 privind aprobarea Reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fara scop patrimonial, cu modificarile ulterioare, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 984 din 12 decembrie 2017, in vigoare incepand cu data de 01.01.2018, in contabilitate, „*veniturile din vanzari de bunuri privind activitatile economice se inregistreaza in momentul predarii bunurilor catre cumparatori, al livrarii lor pe baza facturii sau in alte conditii prevazute in contract, care atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, catre clienti.*”

Pct. 324 reglementeaza faptul ca: *“veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc in momentul in care sunt indeplinite urmatoarele conditii:*

- a) *entitatea a transferat cumparatorului riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*
- b) *entitatea nu mai gestioneaza bunurile vandute la nivelul la care ar fi facut-o, in mod normal, in cazul detinerii in proprietate a acestora si nici nu mai detine controlul efectiv asupra lor;*
- c) *marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil;*
- d) *este probabil ca beneficiile economice asociate tranzactiei sa fie generate de catre entitate;*
- e) *costurile tranzactiei pot fi evaluate in mod credibil.”*

Pct. 331 reglementeaza faptul ca: *“veniturile din redevente, chirii, dobanzi si dividende se recunosc astfel:*

- a) *dobanzile se recunosc periodic, in mod proportional, pe masura generarii venitului respective, pe baza contabilitatii de angajamente;*
- b) *redeventele si chiriile se recunosc pe baza contabilitatii de angajamente, conform contractului;*
- c) *dividendele se recunosc atunci cand este stabilit dreptul actionarului de a le incasa.*

Coroborând prevederile legale mai sus mentionate cu informatiile cuprinse in contabilitatea XXuiXX si cele cuprinse in documentele justificative puse la dispozitie spre verificare, reiese ca entitatea verificata a desfasurat activitati economice, livrand material lemnos catre diverse alte personae juridice, nu numai catre membrii sai composesori.

Potrivit art.13 lit. a) din Codul fiscal si a pct.1 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, sunt obligate la plata impozitului pe profit companiile nationale etc.... si orice alta entitate care are statutul legal de persoana juridică constituită potrivit legislației române. Ca atare, formele asociative de proprietate prevazute la art.26 alin.1 din Legea nr. 1/2000, XXele inregistrate ca persoane juridice sunt obligate la plata impozitului pe profit in conformitate cu prevederile legislative din Codul fiscal, astfel persoanelor juridice care sunt constituite si functioneaza potrivit Legii nr.1/2000 li se aplică prevederile art.15 alin. 2 si 3 din Codul fiscal.

Astfel, XLele sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate pana la nivelul echivalentului in lei a 15.000 euro, intr-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit si datoreaza impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decat cele prevazute la alin.2 din art.15 din Codul fiscal si a celor care depasesc limitele de la alin.3 al aceluasi articol.

De asemenea, s-a constatat că, potrivit statutului, XXXX actioneaza pentru administrarea si conservarea averii acestuia si efectueaza activitati economice prevazute în statut.

Totodata, organele fiscale precizează ca pentru exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, XX desfasoara activitate economica de o maniera independenta si este persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, in conformitate cu prevederile legale, din data de 30.01.2003.

Conform prevederilor pct.3 din normele de aplicare a prevederilor art.15 alin. 3 din Legea nr. 227/2015, modificată, privind Codul fiscal, s-au constatat urmatoarele:

*-Pct.3 (1) "Organizatiile non-profit care obtin venituri, altele decat cele mentionate la art.15 alin (2) din Codul fiscal, si care depasesc limita prevazuta la alin.(3) platesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzator acestora. Determinarea rezultatului fiscal se face in conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal. In acest sens se vor avea in vedere si urmatoarele:*

*a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevazute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;*

*b) determinarea veniturilor neimpozabile prevazute la art. 15 alin (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea urmatorilor pasi:*

*(i) calcularea sumei in lei reprezentand echivalentul a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;*

*(ii) calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);*

*(iii) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;*

*c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);*

*d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c), precum și a celorlalte venituri neimpozabile prevăzute de titlul II din Codul fiscal;*

*e) determinarea valorii deductibile a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:*

*(i) stabilirea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d) prin scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente activității nonprofit și a unei părți din cheltuielile comune, determinată prin utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;*

*(ii) ajustarea cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. i), luându-se în considerare prevederile art. 25 din Codul fiscal;*

*f) stabilirea rezultatului fiscal ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la lit. e); la stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elementele similare veniturilor și cheltuielilor, deducerile fiscale,*



precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din Codul fiscal;

g) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra rezultatului fiscal pozitiv stabilit potrivit lit. f).”

Din analiza celor prezentate de entitate, echipa de inspecție face următoarele constatări:

**1. La finele anului 2016**, din analiza balanțelor de verificare, s-a constatat ca XXXX a înregistrat venituri totale în suma de ..... lei, cheltuieli totale în suma de ..... lei.

Pentru anul 2016, din verificările efectuate și analiza documentelor contabile prezentate, s-au constatat următoarele:

- cheltuieli privind alte materiale consumabile (ct. 6028) aferente unor achiziții de bunuri (alimente) în sumă de ..... lei pentru care nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor achiziții, pentru activitatea unității, acestea au influență în stabilirea rezultatului fiscal.

Conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, nefectuate în scopul activității economice. Urmare acestui fapt, cheltuielile în suma de ..... lei sunt considerate cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

- sumele din Decizia de impunere emisă de organele fiscale cu ocazia unui control anterior la TVA, astfel : TVA în sumă de ..... lei, stabilit suplimentar a fost contabilizat eronat în contul de cheltuieli (ct. 635), iar dobanzile și penalitățile aferente acestui debit în suma de ..... lei, au fost contabilizate în contul de cheltuieli cu amenzi și penalități (ct. 6581).

Având în vedere prevederile art. 25 alin (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzi, dobanzi și penalități, cheltuieli în suma totală de .....lei, prezentate în Anexa nr. 4 la RIF nu sunt deductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

- sumele acordate asociaților composesori în valoare de .....lei au fost înregistrate în contul 6582.

În conformitate cu prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice,, pentru obținerea de venituri.*

De asemenea, conform prevederilor art. 25 alin (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015, sunt cheltuieli nedeductibile *„cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii,,.*

Ca urmare celor menționate mai sus, organele fiscale arată că unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de .....lei la stabilirea rezultatului fiscal.

- cheltuieli cu amortizarea la amenajări teren, în sumă de ..... lei, anexa nr. 4 la RIF.

Din explicațiile reprezentanților unitatii, organele de inspecție au constatat că amenajarea de teren, pentru care a fost înregistrată amortizarea, nu a fost identificata la preluarea patrimoniului din anul 2017, de către noua conducere, ulterior fiind înregistrată stornarea acestei amenajari.

În conformitate cu prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015:

*„pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice(...)”*.

Astfel, unitatea nu are dreptul la deducere a cheltuielilor în sumă de ..... lei, la stabilirea rezultatului fiscal.

Urmare influențelor de mai sus, s-a procedat la calcularea profitului impozabil pentru anul 2016, potrivit prevederilor art. 15 și art. 19 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma calculării profitului impozabil, pentru anul 2016, organele de inspecție au stabilit o **diferență de impozit pe profit în sumă de..... lei.**

Modul de calcul este prezentat în Anexa nr. 5 la RIF.

**2.La finele anului 2017**, din analiza bilanțelor de verificare, Raportul de inspecție fiscală nr. .... ca XX a înregistrat venituri totale în sumă de ..... lei, cheltuieli totale în suma de ..... lei.

În anul fiscal 2017, organele de inspecție au constatat că entitatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli privind alte materiale consumabile (ct. 6028) aferente unor achizitii de bunuri (alimente, băuturi) în sumă de..... lei pentru care nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor achizitii, pentru activitatea unității, cu influență în stabilirea rezultatului fiscal.

- achizitii de bunuri în valoare de ..... lei (materiale construcții) pentru care unitatea nu detine documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de lucru elaborate sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste materiale de construcții au fost utilizate în lucrări efectuate sau executate pentru XXXX și în folosul acestei unități, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Conform art. 25 alineatul (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli în suma de ..... lei la stabilirea rezultatului fiscal.

- cheltuieli în suma de ..... lei, de întreținere și reparații autoturisme - piese auto, consumabile auto, manopera- (anexa nr. 3 la RIF), pentru un autoturism Dacia Duster, pe care unitatea îl detine în patrimoniu, fără a dovedi prin foi de parcurs, deplasarea efectivă a autovehiculului exclusiv pentru activitatea economică pe care unitatea a desfășurat-o.

Astfel, conform prevederilor art. 25 alin. (3), lit. "l" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, întrucât autovehiculele utilizate nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, deductibilitatea acestor cheltuieli este limitată la 50%. Având în vedere cele prezentate mai sus, din cheltuielile aferente autovehiculelor, în suma de ..... lei, suma de ..... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile în proporție de 50% din totalul cheltuielilor efectuate cu aceste autovehicule.

- cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități în suma de.....lei (ct. 6581).

Având în vedere prevederile art. 25 alin (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzi, dobânzi și

penalitati, la stabilirea rezultatului fiscal, aceste cheltuieli in suma totala de.....lei, prezentate in anexa nr. 4 la RIF, sunt cheltuieli nedeductibile.

- cheltuieli cu amortizarea la amenajari teren, în suma de ..... lei, anexa nr. 4 al RIF.

Explicația este aceeași ca în anul 2016, astfel, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în suma de ..... lei, la stabilirea rezultatului fiscal.

Organele de inspecție au constatat că la vânzarea de masă lemnoasă pe picior, efectuada de YY catre diversi clienti persoane juridice, unitatea a constituit cheltuieli cu materii prime in suma totala de .....lei, fara o explicatie justificata privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor.

Organele de inspecție au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere în valoare (APV), a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., in vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vandute, in concordanta cu valoarea determinata de personalul avizat al ocolului silvic.

Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV in numar de 30, pentru anul 2017, a rezultat o valoare medie de ..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obtinute la cantitatea vandută, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferenta de ..... lei înregistrata pe cheltuieli nu este deductibila la stabilirea rezultatului fiscal, conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Modul de calcul este prezentat in Anexa nr. 11 la RIF.

Urmare celor mentionate mai sus, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor in suma de ..... lei la stabilirea rezultatului fiscal.

YY a constituit pentru anul 2017, în contul 691 - cheltuieli cu impozitul pe profit, in suma de ..... lei, impozit pe profit pe care unitatea nu l-a declarat. În conformitate cu prevederile art. 25 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 Codul fiscal, sunt cheltuieli nedeductibile „(...)cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat(...)„. Urmare celor mentionate mai sus, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor in suma de ..... lei la stabilirea rezultatului fiscal.

Urmare influentelor de mai sus, s-a procedat de catre organele fiscale la calcularea profitului impozabil pentru anul 2017, potrivit prevederilor art. 15 si art. 19, alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și în urma calcularii profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2017, a fost stabilita o diferenta de plată la impozitul pe profit în suma de ..... lei.

Modul de calcul este prezentat în Anexa nr. 5 la RIF.

**3.La finele anului 2018**, din analiza bilanțelor de verificare, organele de inspecție au constatat ca XXXX a înregistrat venituri totale în sumă de ..... lei, cheltuieli totale în sumă de ..... lei.

În cusul anului fiscal 2018, entitatea a inregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli privind alte materiale consumabile (ct. 6028) aferente unor achizitii de bunuri (alimente) in suma de ..... lei, respectiv cheltuieli privind alte cheltuieli cu serviciile executate de terti (ct. 628) aferente unor achizitii de servicii (cazare) în sumă de ..... lei, pentru care unitatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor achizitii, pentru activitatea unitatii, cu influenta in stabilirea rezultatului fiscal.

Conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate in scopul activitatii economice. Urmare acestui fapt, cheltuielile in suma de ..... lei (..... lei+..... lei) sunt considerate cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

- achizitii de bunuri în valoare de ..... lei (materiale construcții) pentru care nu deține documente justificative-situații de lucrări, devize, receptii lucrări, rapoarte de lucru elaborate sau alte documente din care să rezulte, sau care sa ateste faptul ca aceste materiale de construcții au fost utilizate în lucrari efectuate sau executate pentru XXXX si in folosul acestei unitati, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Conform art. 25 aliniatul (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli in suma de ..... lei.

- cheltuieli cu intretinere si reparatii autoturisme în sumă de ..... lei: piese auto, consumabile auto, manoperă, pentru un autoturism Dacia Duster, pe care unitatea îl deține în patrimoniu, fără a dovedi prin foi de parcurs, deplasarea efectivă a autovehiculului exclusiv pentru activitatea economică pe care unitatea a desfasurat-o.

Astfel, conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. "l" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, intrucat autovehiculele utilizate nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, deductibilitatea acestor cheltuieli este limitata la 50%. Avand in vedere cele prezentate mai sus, din cheltuielile aferente autovehiculelor, in suma de ..... lei, suma de ..... lei, reprezinta cheltuieli nedeductibile in proportie de 50% din totalul cheltuielilor efectuate cu aceste autovehicule.

- cheltuieli cu amenzi, dobanzi si penalitati in suma de ..... lei (ct. 6581).

Având in vedere prevederile art. 25 alin (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzi, dobanzi si penalitati, la stabilirea rezultatului fiscal, aceste cheltuieli in suma totala de ..... lei, sunt cheltuieli nedeductibile.

- cheltuieli cu amortizarea la amenajari teren, in suma de ..... lei.

Explicația este aceeași ca în anul 2016, respectiv, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor in suma de ..... lei.

Urmare influentelor de mai sus, s-a procedat de către organele fiscale la calcularea profitului impozabil pentru anul 2018, potrivit prevederilor art. 15 si art. 19, alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și în urma calcularii profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2018, a fost stabilita o diferenta de plata la impozitul pe profit in suma de ..... lei.

Modul de calcul este prezentat în Anexa nr. 5 la RIF.

**4. La finele anului 2019**, din analiza bilanțelor de verificare, s-a constatat ca XXXX a înregistrat venituri totale in sumă de ..... lei, cheltuieli totale in suma de .....lei.

În cursul anului fiscal 2019, entitatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli privind alte materiale consumabile (ct. 6028) aferente unor achizitii de bunuri (alimente) în sumă de ..... lei, pentru care unitatea nu a

prezentat documente care sa justifice necesitatea si oportunitatea acestor achizitii, pentru activitatea unitatii, cu influenta in stabilirea rezultatului fiscal.

Conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate in scopul activitatii economice. Urmare acestui fapt, cheltuielile in suma de ..... lei sunt considerate cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

- achizitii de bunuri în valoare de ..... lei (materiale construcții, beton) pentru care nu deține documente justificative-situații de lucrări, devize, receptii lucrări, rapoarte de lucru elaborate sau alte documente din care să rezulte, sau care sa ateste faptul ca aceste materiale de construcții au fost utilizate în lucrari efectuate sau executate pentru XXXX si in folosul acestei unitati, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Conform art. 25 aliniatul (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli în sumă de ..... lei.

- cheltuieli cu intretinere si reparatii autoturisme în sumă de ..... lei - piese auto, consumabile auto, manopera, pentru un autoturism Dacia Duster, pe care unitatea il detine in patrimoniu, fara a dovedi prin foi de parcurs, deplasarea efectiva a autovehiculului exclusiv pentru activitatea economica pe care unitatea a desfasurat-o.

Astfel, conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. "l" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, intrucat autovehiculele utilizate nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, deductibilitatea acestor cheltuieli este limitata la 50%. Avand in vedere cele prezentate mai sus, din cheltuielile aferente autovehiculelor, în suma de ..... lei, suma de ..... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile în proporție de 50% din totalul cheltuielilor efectuate cu aceste autovehicule.

- cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități în sumă de ..... lei (ct. 6581).

Avand in vedere prevederile art. 25 alin (4) lit. b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzi, dobanzi si penalitati, la stabilirea rezultatului fiscal, aceste cheltuieli în sumă totală de ..... lei, prezentate in Anexa nr. 4, sunt cheltuieli nedeductibile.

- cheltuieli cu amortizarea la amenajari teren, în suma de ..... lei,

Explicația este aceeași ca în anul 2016, respectiv, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de ..... lei.

Organele de inspecție au constatat că la vânzarea de masa lemnoasa pe picior, efectuata de YY catre diversi clienti persoane juridice, aceasta a constituit cheltuieli cu materii prime în sumă totala de ..... lei, fără o explicatie justificata privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor.

Organele de inspecție au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere in valoare (APV) a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic. Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV în numar de 21, pentru anul 2019, a rezultat o valoare medie de ..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obținute la cantitatea vandută, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferenta de ..... lei inregistrata pe cheltuieli nu este deductibila la stabilirea rezultatului fiscal, conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Modul de calcul este prezentat în Anexa nr. 11 la RIF.

Urmare celor constatate mai sus, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în suma de ..... lei în stabilirea rezultatului fiscal.

Urmare celor constatate mai sus, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în suma de ..... lei în stabilirea rezultatului fiscal.

Organele fiscale au procedat la calcularea profitului impozabil pentru anul 2019, potrivit prevederilor art. 15 și art. 19 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de..... lei.

Modul de calcul este prezentat în Anexa nr. 5 la RIF.

**5.La finele anului 2020**, din analiza balanțelor de verificare, s-a constatat ca YY înregistrează venituri totale în sumă de ..... lei, din care venituri neimpozabile în suma de ..... lei, și cheltuieli totale în sumă de ..... lei.

În cursul anului fiscal 2020 entitatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli de protocol (ct. 623), aferente unor achizitii de bunuri și servicii (alimente, cazare, bauturi) în suma de .....lei, Anexa nr. 1 la RIF.

Având în vedere faptul ca, unitatea înregistrează pentru anul 2020 pierdere contabilă în suma de ..... lei și în conformitate cu prevederilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deductibilitatea cheltuielilor de protocol se acorda în limita de 2 % din profitul contabil la care se adauga cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile cu protocolul, aceasta nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în suma de .....lei la stabilirea rezultatului fiscal.

- cheltuieli efectuate cu achizitii de servicii în valoare de ..... lei (servicii consultanță, lucrări reabilitare drumuri) pentru care nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de lucru elaborate, studii de consultanță sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul ca aceste servicii au fost efectuate sau executate în folosul acestei unități, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Conform art. 25 alineatul (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli în suma de ..... lei la stabilirea rezultatului fiscal.

- cheltuieli cu întreținere și reparații autoturisme în sumă de ..... lei, cu întreținere și reparații autoturisme - piese auto, consumabile auto, manopera (Anexa nr. 3 la RIF), pentru un autoturism Dacia Duster, pe care unitatea îl deține în patrimoniu, fără a dovedi prin foi de parcurs, deplasarea efectivă a autovehiculului exclusiv pentru activitatea economică pe care unitatea a desfășurat-o. Astfel, conform prevederilor art. 25, alin. (3), lit. "l" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, întrucât autovehiculul utilizat nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, deductibilitatea acestor cheltuieli este limitată la 50%. Având în vedere cele prezentate mai sus, din cheltuielile aferente autovehiculelor, în sumă de ..... lei, suma de..... lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile în proporție de 50% din totalul cheltuielilor efectuate cu acesta.

- cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități în suma de..... lei (ct. 6581).

Având în vedere prevederile art. 25 alin. (4) lit. b, din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzi, dobânzi și

penalitati, la stabilirea rezultatului fiscal, aceste cheltuieli in sumă totala de..... lei, prezentate în Anexa nr. 4 la RIF, sunt cheltuieli nedeductibile.

- sumele acordate asociațiilor composesori în valoare de .....lei, au fost înregistrate în contul 6582

În conformitate cu prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, pentru obtinerea de venituri.

De asemenea, conform prevederilor art. 25 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015, sunt cheltuieli nedeductibile „*cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii,*”.

Ca urmare celor constatate mai sus, unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor in suma de .....lei la stabilirea rezultatului fiscal.

Organele de inspecție au constatat că la vanzarea de masa lemnoasa pe picior, efectuata de YY catre diversi clienti persoane juridice, aceasta a constituit cheltuieli cu materii prime în sumă totala de ..... lei, fără o explicație justificată privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor.

Organele de inspecție au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere in valoare (APV), a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic. Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV în numar de 23, pentru anul 2020, a rezultat o valoare medie de..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obținute la cantitatea vandută, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferenta de ..... lei înregistrata pe cheltuieli nu este deductibila la stabilirea rezultatului fiscal, conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Modul de calcul este prezentat in Anexa nr. 11 la RIF.

Organele de inspecție au procedat la calcularea profitului impozabil pentru anul 2020, potrivit prevederilor art. 15 si art. 19 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În urma calcularii profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2020, a fost stabilita o diferenta de plata la impozitul pe profit in suma de ..... lei. Modul de calcul este prezentat in Anexa nr. 5 la RIF.

Pentru perioada verificată, 01.01.2016-31.12.2020, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au stabilit diferențe de plată la impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei +..... lei + ..... lei).

### **Taxa pe valoarea adăugată**

În ceea ce privește deducerea TVA, organele de inspecție au constatat că XX a efectuat achiziții la intern de diverse bunuri și servicii pentru care deducerea taxei s-a efectuat în baza prevederilor art. 297 alin. 4 și art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, unitatea a dedus taxa aferenta achizitionarii de mijloace fixe (excavator), echipamente birotica, materiale, furnizare utilitati, alte servicii și lucrari (intocmire APV, paza, etc.) necesare desfasurarii activitatii.

Principalii furnizori pentru bunurile si serviciile achizitionate au fost: Ocolul Silvic YY, XX SRL , XX SRL, XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SA.

Plata facturilor a fost efectuata cu ordine de plata prin banca si prin casa.

Unitatea a înregistrat în perioada verificată, pe baza facturilor emise de furnizori interni, T.V.A. deductibilă aferentă în principal operațiunilor referitoare la achizitii de bunuri și prestări de servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu ocazia inspecției fiscale, din verificarea modului de respectare a art. 297, art. 298 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe în perioada verificată:

-entitatea a dedus TVA în sumă de ..... lei, pentru achizitionarea de bunuri (produse alimentare), cu facturile prezentate în anexa nr. 1 la RIF, în valoare de ..... lei, fără TVA. Achizitionarea acestor produse nu a avut legatură cu activitatea economica a unitatii si nu se justifica pentru activitatea efectiv desfasurata de aceasta, în scopul obtinerii de venituri taxabile.

Conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, privind conditiile de exercitare a dreptului de deducere, unitatea nu avea dreptul la deducerea TVA, in suma de ..... lei, pentru achiziționarea de produse alimentare;

-unitatea asociativă a dedus TVA, în sumă de ..... lei, pentru achiziționarea de materiale de construcții, în valoare de ..... lei fără TVA, de la diverși furnizori (anexa 2 la RIF).

Organele de inspecție mentionează că entitatea nu a deținut situații de lucrari, devize, bonuri de consum, receptii lucrari, rapoarte de lucru elaborate sau alte documente din care sa rezulte sau care să ateste faptul că aceste materiale de construcții au fost incorporate într-un obiectiv de investitii apartinind unitatii, in folosul acesteia, in scopul obtinerii de venituri taxabile. Conform art. 297 alin. (4) litera a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, unitatea nu avea dreptul la deducerea TVA, in suma de ..... lei, aferentă facturilor de achiziționare a acestor materiale, neutilizate in folosul operațiunilor sale taxabile;

-unitatea a achiziționat piese auto, consumabile auto, servicii de inreținere si reparații auto cu facturile prezentate în anexa nr. 3 la RIF. Aceasta a înregistrat și dedus integral TVA în sumă de ..... lei, aferentă acestor achiziții de bunuri și servicii, nerespectând prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, unde se precizează că :*”se limitează dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice#”*.

Pentru facturile de achizitie a pieselor auto, consumabile auto, serviciilor de intretinere si reparatii auto, prezentate in anexa nr. 3, in valoare de ..... lei, cu TVA aferentă în sumă de ..... lei, unitatea nu are dreptul la deducerea integrala a TVA, ci doar la ..... lei (50% conform art. 298 din Legea nr. 227/2015).

Au fost stabilite diferente de plata la TVA în sumă de ..... lei.

- entitatea a efectuat achizitii de material lemnos cu facturi, de la diferite persoane juridice, atat cu TVA, cat si cu taxare inversă, prezentate în anexa nr. 7 la RIF.



Organele de inspecție menționează că unitatea nu a utilizat acest material lemnos în activitatea economică în scopul obținerii de venituri taxabile, ci l-a distribuit, în mod gratuit, către membrii compozitori.

Deoarece, achizițiile nu sunt utilizate pentru operațiunile taxabile ale unității în scopul obținerii de venituri, conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, unitatea nu are dreptul la deducerea TVA, respectiv în baza prevederilor, art. 331 alin. (1) și (3) din Legea nr. 227/2015, cumparatorul are obligația, în cazul aplicării măsurilor simplificate (taxare inversă), de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Ca urmare, organele de inspecție au stabilit diferențe de plată la TVA în suma de ..... lei pentru achizițiile în valoare de ..... lei;

- unitatea deduce TVA eronat în sumă de .....lei, pentru achiziționarea de bunuri, cu factura prezentată în anexa nr. 8, în valoare fără TVA de ..... lei, de la o societate care nu avea calitatea de platitoare de TVA, în acea perioadă.

Conform prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, unitatea nu are dreptul la deducere a TVA, în suma de .....lei.

În cursul anilor 2019 și 2020, organele de inspecție au constatat că entitatea a efectuat și operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv operațiuni de închiriere terenuri, fără respectarea prevederilor art. 292 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Întrucât unitatea se afla în regim mixt în ceea ce privește TVA, respectiv realizarea de operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, unitatea avea obligația să stabilească pro-rata conform art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar deducerea să se realizeze la nivelul pro-ratei calculate.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind calculul pro-ratei, s-a constatat că unitatea a aplicat deducerea de TVA la nivelul pro-ratei (de 100 %), în condițiile în care aceasta a realizat venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere (închirieri terenuri) și venituri din operațiuni taxabile cu drept de deducere.

S-a procedat la recalcularea pro-ratei (valoare venituri cu drept de deducere / valoare total venituri realizate x 100), respectiv a TVA deductibilă, având în vedere influențele diferențelor stabilite suplimentar la TVA prezentate mai sus, pentru achiziții la nivelul pro-ratei recalculate, rezultând diferențe de plată la TVA în suma de ..... lei.

Modul de calcul al pro-ratei și situația diferențelor la TVA urmare recalculării pro-ratei defalcate pe perioade calendaristice este prezentată în anexa nr. 9 la RIF.

Urmare celor prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 actualizată, au fost stabilite diferențe de plată la TVA în suma totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**III.1. În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția**

**Generală Regională a Finanțelor Publice XX, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru aceste sume entitatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală**

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XX a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. , stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ..... lei, al cărui mod de calcul este detaliat în Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Situația cheltuielilor nedeductibile la stabilirea profitului impozabil este prezentată în Anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală, detaliat situația prezentându-se după cum urmează:

- Cheltuieli aferente facturilor de achizitii nejustificate în raport de activitatea unității unității în scopul obținerii de venituri impozabile - Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală:

- anul 2016 = ..... lei;
- anul 2017 = ..... lei;
- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei;
- anul 2020 = .....lei.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temei de drept.

- Cheltuieli aferente achizițiilor de materiale și de servicii pentru care societatea nu deține situații de lucrări sau alte documente, care să facă dovada executării și utilizării acestora în unitatea verificată- Anexa nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală:

- anul 2017 = ..... lei;
- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei;
- anul 2020 = ..... lei.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temei de drept.

- Cheltuieli aferente facturilor de achiziții piese auto și reparații auto cu deductibilitate 50% la TVA- Anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală:

- anul 2017 = ..... lei;
- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei;
- anul 2020 = .....lei.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temei de drept.

- Cheltuieli cu amenzi și penalități (ct. 6581):

- anul 2016 = ..... lei;
- anul 2017 = .....lei;

- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei;
- anul 2020 = ..... lei.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temeii de drept.

- Cheltuieli cu donatii (ct. 6582): .....lei în anul 2016.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temeii de drept.

- Dirențe aferente deciziei de impunere: ..... lei în anul 2016.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temeii de drept.

- Cheltuieli privind amortizarea:

- anul 2016 = ..... lei;
- anul 2017 = ..... lei;
- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei.

Pentru aceste cheltuieli, petenta nu indică niciun motiv de fapt și temeii de drept.

- Cheltuieli nedeductibile materii prime:

- anul 2017 = ..... lei;
- anul 2018 = ..... lei;
- anul 2019 = ..... lei;

singurele cheltuieli pentru care petenta prezintă motive de fapt și de drept.

Cu adresa nr. ...., Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. XX a solicitat AJFP XX - Inspecție Fiscală, în considerarea art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„(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.”,*

și pct. 3.4. 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, să precizeze cuantumul impozitului pe profit aferent bazei impozabile suplimentare în suma de .....lei, reprezentând cheltuiala cu costul aferent masei lemnoase vândute clienților persoane juridice.

Cu adresa nr....., AJFP XX - Inspecție Fiscală, a precizat că **impozitului pe profit** aferent bazei impozabile suplimentare în suma de .....lei, reprezentând cheltuiala cu costul aferent masei lemnoase vândute clienților persoane juridice, este în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei, de asemenea, petenta nu indică niciun temei de fapt și de drept.

În drept, speței sunt incidente și 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”.*

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

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

*(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 al. 1 din Codul de procedură fiscală...”*

**Arătarea motivelor de fapt și de drept** pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

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

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de XXXX pentru TVA în sumă de ..... lei și impozitul pe profit în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei).**

### **III.2. In ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ..... lei**

**Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX, prin Serviciul Soluționare Contestații, este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibile cheltuielile în sumă de .....lei, în condițiile in care documentele si argumentele prezentate în susținerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile din raportul de inspectie fiscala.**

**În fapt**, entitatea este o organizatie fara scop patrimonial, cu un numar de 204 membrii composesori, organizată ca o formă asociativă de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, denumite XXe, inființate potrivit Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, modif. art. 25 alin.1 si art. 26 alin. 1, formată din reconstituirea dreptului de proprietate si punerea în posesie a titularilor în cazul terenurilor forestiere conform procedurii stabilite de Legea fondului funciar nr.18/1991.

Membrii composesori au adus in asociere un numar de 815,5 parcele, reprezentand aproximativ 8,864 ha de pașune și pădure, conform statutului. Valoarea terenurilor, conform registrului mijloacelor fixe, este de ..... lei.

Conform prevederilor art.1 din "*Statutul XXui locuitorilor dinXX*", unul dintre scopurile XXui este și exploatarea rationala a padurilor si a altor bunuri, valorificând excedentul care ramane după satisfacerea membrilor composesori coproprietari.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.4, din statut, sunt definite si veniturile XXui, acestea fiind în principal realizate din:

- valorificarea produselor pădurii și din alte activități economice proprii;
- inchirieri, concesiunea pădurilor și a celorlalte terenuri din fondul forestier, despagubiri si altele de acest fel;
- contravaloarea efectelor funcțiilor de protectie ale padurilor;
- alte venituri.

Conform prevederilor art. 6 din statut, membrii composesori au si dreptul sa primeasca dividende.

Entitatea a dobandit personalitate juridica prin înregistrarea în Registrul special al persoanelor juridice, aflat la grefa Tribunalului XX sub nr..... si este reprezentata legal de catre dl. XX, in calitate de presedinte, conform deciziei (hotararii) nr. .... a Consiliului Director al XXui.

În perioada 2016-2020, entitatea a realizat venituri din vanzarea de bunuri si inchirieri de terenuri și organele de inspectie au constatat urmatoarele aspecte:

XX distribuie membrilor composesori diferite cantități de material lemnos cat si diverse sume de bani, întocmind tabele care cuprind datele de identificare ale acestora.

Unitatea asociativa verificată livrează către diverse persoane juridice diverse cantități de masă lemnoasă pe picior și/sau închiriază către diferite persoane juridice terenuri, încasând în conturile deschise la unitățile bancare, contravaloarea acestor tranzacții.

Astfel, organele de inspecție au constatat faptul că prin transferul dreptului de proprietate a masei lemnoase vândute, respectiv operațiunile de închiriere/concesionare a unor terenuri, urmate de încasarea contravalorii acestora, XX efectuează o activitate economică, generatoare de venituri impozabile.

Realizarea de venituri din aceste activități, în cadrul XX-ului reprezintă un proces complex de atragere și utilizare a resurselor economice în scopul satisfacerii cerințelor membrilor composesori, a intereselor economice, având caracter de continuitate.

Au constatat că la vânzarea de masă lemnoasă pe picior efectuată de XXXX către diverși clienți persoane juridice, unitatea a constituit cheltuieli cu materiile prime fără a respecta prevederile legale, astfel:

- **Pentru anul 2017**, în sumă totală de .....lei, fără o explicație justificată privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor.

Organele de inspecție au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere în valoare (APV) a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic.

Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV în număr de 30, pentru anul 2017, a rezultat o valoare medie de ..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obținute la cantitatea vândută, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferența de ..... lei (.....-.....) înregistrată pe cheltuieli a fost stabilită ca nedeductibilă la stabilirea rezultatului fiscal.

- **Pentru anul 2019**, în sumă totală de ..... lei, fără o explicație justificată privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor.

Organele de inspecție au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere în valoare (APV), a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic. Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV în număr de 21, pentru anul 2019, a rezultat o valoare medie de ..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obținute la cantitatea vândută, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferența de ..... lei (.....-.....) înregistrată pe cheltuieli a fost stabilită ca nedeductibilă la stabilirea rezultatului fiscal.

- **Pentru anul 2020**, în sumă totală de ..... lei, fără o explicație justificată privind constituirea la acea valoare a cheltuielilor. S-a procedat la solicitarea unor documente suplimentare justificative în ceea ce privește constituirea cheltuielilor cu materii prime. Societatea a pus la dispoziție acte de punere în valoare (APV), a masei lemnoase, în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic. Din analiza raportului cantitativ/valoric a masei lemnoase din APV în număr de 23, pentru anul 2020, a rezultat o valoare medie de ..... lei/m<sup>3</sup>.

Prin aplicarea valorii medii obtinute la cantitatea vanduta, a rezultat un cost de ..... lei, iar diferenta de ..... lei(..... -.....) inregistrata pe cheltuieli a fost stabilită ca nedeductibila la stabilirea rezultatului fiscal.

Totalul cheltuielilor nedeductibile este în sumă de .....lei (..... lei + ..... lei + ..... lei).

**Prin contestația formulată, petenta sustine că organele fiscale au calculat și stabilit în mod eronat impozitul pe profit, în sensul că acesta a fost calculat “*estimativ*” și nu pe baza documentelor contabile.**

Petenta a anexat balanțele de verificare, **nesemnate**, întocmite la sfârșitul fiecărui an, la 31 decembrie pentru perioada 2016-2019 și modul de calcul al impozitului pe profit anexat la Punctul de vedere prezentat organului de inspecție fiscală, Punctul de prezentat vedere a fost analizat și nu schimbă în nici un fel constatările echipei de inspecție.

**În drept**, spetei îi sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**- art.13 alin.(1) lit.a):**

*“(1) Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili :*

*a) persoanele juridice române, cu excepțiile prevăzute la alin. (2);”*

coroborat cu pct.1 din H.G.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*“1. (1) În aplicarea prevederilor art. 13 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, din categoria persoanelor juridice române fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, cooperativele agricole, societățile cooperative, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române, cu excepțiile prevăzute la art. 13 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup.”*

**- art. 15 alin. (3) și (4):**

*“(3) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18 , după caz.”*



*„(4) Formele asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, pășunilor și fânețelor, cu personalitate juridică, aplică pentru calculul rezultatului fiscal prevederile alin. (2) și (3).”*

**coroborat cu pct.1 din H.G.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:**

*„3. (1) Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și care depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora. Determinarea rezultatului fiscal se face în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere și următoarele:*

*a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;*

*b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:*

*(i) calculul sumei în lei reprezentând echivalentul a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;*

*(ii) calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);*

*(iii) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;*

*c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);*

*d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c), precum și a celorlalte venituri neimpozabile prevăzute de titlul II din Codul fiscal;*

*e) determinarea valorii deductibile a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:*

*(i) stabilirea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d) prin scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente activității nonprofit și a unei părți din cheltuielile comune, determinată prin utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;*

*(ii) ajustarea cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. i), luându-se în considerare prevederile art. 25 din Codul fiscal;*

*f) stabilirea rezultatului fiscal ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la lit. e); la stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elementele similare veniturilor și cheltuielilor, deducerile fiscale, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din Codul fiscal;*

*g) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra rezultatului fiscal pozitiv stabilit potrivit lit. f).”*

**- art. 19 alin. (1):**

*“ (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se*

recupereaza in conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscala. “

- art. 25 alin.(1):

“(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 în cazul organizațiilor non-profit anumite categorii de venituri, reprezintă venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal, astfel cum sunt prezentate la alin. (2) al art. 15 din Codul fiscal.

În conformitate cu dispozițiile art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, în cazul organizațiilor non-profit, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2).

Astfel, organizațiile non-profit datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit art. 15 alin. (2).

De asemenea, normele metodologice prevăd că organizațiile non-profit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2), și care depășesc limita prevăzută la alin. (3), plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora.

Determinarea rezultatului fiscal se face în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal, organizațiile non-profit având obligația evidențierii cheltuielilor aferente activității non-profit, și alocarea unei părți din cheltuielile comune, pentru care norma metodologică nu indică folosirea ponderii veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate în evidența contabilă, ci utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

În acest sens se vor avea în vedere etapele prevăzute la lit. a) - g) din pct. 3. (1) din Normele metodologice, organizațiile non-profit vor avea în vedere prevederile titlului II din Codul fiscal inclusiv dispozițiile pct. 3 alin. (1) lit. e) ii) din Normele metodologice privind ajustarea cheltuielilor luând în considerare și prevederile art. 25 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 3103 din 24 noiembrie 2017 privind aprobarea Reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fara scop patrimonial, cu modificarile ulterioare, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 984 din 12 decembrie 2017:

„ANEXA 1 REGLEMENTĂRILE CONTABILE pentru persoanele juridice fără scop patrimonial

#### CAPITOLUL 1

Arie de aplicabilitate, definiții și categorii de entități raportoare

1. - (1) Prezentele reglementări prevăd formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și depunere a

situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

304. - (1) În contabilitate, excedentul/profitul sau deficitul/pierdere se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

(2) Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

(3) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de excedent/profit sau deficit/pierdere.

(4) Contabilitatea rezultatului reportat și a rezultatului exercițiului financiar se ține distinct pentru activitățile fără scop patrimonial, activitățile cu destinație specială, potrivit legii, și activitățile economice.

(5) Contabilitatea repartizării excedentului/profitului exercițiului financiar se ține distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile economice.

(6) Rezultatul privind activitățile cu destinație specială nu se repartizează.

314. - Contabilitatea veniturilor persoanei juridice fără scop patrimonial se ține distinct pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială potrivit legii și activități economice, iar în cadrul acestora pe feluri de venituri, după natura lor.

324. - Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții: a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor; b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil; d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

331. - Veniturile din redevențe, chirii, dobânzi și dividende se recunosc astfel: a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;

b) redevențele și chiriile se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;

c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa."

Aceste reglementări se completează cu prevederile Ordinului nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, se rețin următoarele :

XXXX este obligat la plata impozitului pe profit in conformitate cu Titlul II din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile alin. (4) al art.15 din Codul fiscal, prevederile alin. (2) și (3) ale acestui articol sunt aplicabile și persoanelor juridice care sunt constituite și funcționează potrivit Legii nr.1/2000.

Contrar celor afirmate de petentă, organele de inspecție au ținut seama de documentele contabile în stabilirea costului masei lemnoase vândute unor societăți comerciale, iar costul masei lemnoase vândute nu a fost stabilit estimativ, ci în baza documentelor prezentate de entitate.

Se reține că organele fiscale au procedat la solicitarea unor documente suplimentare, respectiv acte de punere în valoare (APV), a masei lemnoase, prin adresa nr. ...., în vederea stabilirii unui cost al masei lemnoase vândute, în concordanță cu valoarea determinată de personalul avizat al ocolului silvic.

**APV-** Actul de punere în valoare este un document tehnico-economic care conține **rezultatele evaluării** cantitative, calitative și valorice, precum și localizarea conform cadastrului forestier a materialelor lemnoase destinate exploatarei și reprezintă **documentul primar care certifica proveniența acestora.**

**Actul de punere în valoare, denumit în continuare APV, este documentul primar de proveniența a materialelor lemnoase rezultate din masa lemnoasă pe picior inventariată și/sau marcată în conformitate cu prevederile legale pentru a fi exploatată. APV este un document tehnico-economic care conține rezultatele evaluării cantitative, calitative și valorice, precum și localizarea conform cadastrului forestier, respectiv cadastrului general, după caz, a masei lemnoase destinate exploatarei. APV se întocmește conform normelor tehnice silvice pentru evaluarea masei lemnoase destinate exploatarei și se înregistrează în registrul APV valabil pe perioada de aplicare a amenajamentului de unitatea silvică care a efectuat punerea în valoare.**

Singurele mijloace de probă depuse de petentă în susținerea contestației sunt balanțele de verificare ne semnate.

Situația calculului de cost la materialul lemnos vândut societăților comerciale este detaliat în Anexa nr.11 la Raportul de inspecție fiscală astfel:

- în anul 2017:

\*..... lei valoarea masei lemnoase cf. APV: 19.009,46 mc cantitate masă lemnoasă cf. APV = ..... lei/mc;

\*16.521,19 mc cantitate masă lemnoasă vândută de unitate - ..... mc cantitate masă lemnoasă vândută sub valoarea de cost, ..... leu/mc = ..... mc;

\*..... mc x ..... lei/mc = ..... lei;

\* ..... lei +..... lei = ..... lei.

- în anul 2019:

\*..... lei valoarea masei lemnoase cf. APV: 11.223 mc cantitate masă lemnoasă cf. APV = ..... lei/mc;

\*..... mc cantitate masă lemnoasă vândută de unitate - 1.311,71mc cantitate masă lemnoasă vândută sub valoarea de cost, ..... leu/mc = ..... mc;

\*..... mc x ..... lei/mc = ..... lei;

\* ..... lei+..... lei =..... lei.

-în anul 2020:

\*..... lei valoarea masei lemnoase cf. APV: 16.563 mc cantitate masă lemnoasă cf. APV =..... lei/mc;

\*8.764 mc cantitate masă lemnoasă vândută de unitate - ..... mc cantitate masă lemnoasă vândută sub valoarea de cost, ..... leu/mc = .....mc;

\*.....mc x..... lei/mc= ..... lei;

\* ..... lei+..... lei =..... lei.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si natura cheltuielilor efectuate de catre entitate, se constata ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru "cheltuielile" in suma totala de .....lei lei, care fac obiectul prezentei analize, masura care a condus la calcularea unei diferente de impozit pe profit în sumă de ..... lei

Se consideră că organele de inspecție nu si-au depășit atribuțiile și au calculat corect costul masei lemnoase vândută terților conform prevederilor legale menționate.

Prin urmare, se constată că organele de inspectie fiscala în mod legal au procedat la calculul profitului impozabil aferent anilor 2017, 2019 si 2020 la prin stabilirea unei obligatii de plata suplimentare la sursa impozit pe profit in sumă de ..... lei, fapt pentru pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de XXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. pentru suma de ..... lei, **reprezentând impozit pe profit.**

\*

\*

\*

**În ceea ce privește contestația formulată împotriva privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, din care sume stabilite prin "*estimare*" nr.....întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP XX, se reține că aceasta nu reprezintă titlu de creanță susceptibil a fi contestat, fiind anexă la **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. contestată și nu crează raporturi juridice obligatorii față de contribuabil.****

De asemenea, in ceea ce privește **Raportul de inspecție fiscală nr.....**, se reține că raportul de inspecție fiscala nu constituie titlu de creanță și nu creeaza vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, motiv pentru care s-a soluționat

conestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. .

\*  
\*                      \*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

### DECIDE:

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de petenta XXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. pentru **impozitul pe profit în sumă de ..... lei.**

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de petenta XXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... pentru creanțele fiscale în sumă totală **de ..... lei** , reprezentând:

- TVA în sumă de ..... lei;
- impozitul pe profit în sumă de ..... lei (..... lei -..... lei).

- prezenta decizie se comunică :

- XXXX ;
- AJFP YY - Inspecție fiscală

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

.....,  
**DIRECTOR GENERAL**