



DECIZIA NR.10761/04.10.2018

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. mun. Iași

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 14.05.2018 și ulterior sub nr.X din 31.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Vaslui - Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X din 25.05.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 31.05.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** cu sediul în mun. Iași, b-dul X nr. X, bl. X et. X, ap.X, jud. Iași, având Cod unic de înregistrare RO X înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. JX, reprezentată de domnul X, în calitate de unic asociat și administrator.

S.C. X S.R.L. mun. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X.

Având în vedere că prin contestația formulată societatea precizează că se îndreaptă și împotriva obligațiilor fiscale accesorii aferente debitelor contestate, prin adresa nr. X din 22.06.2018 organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași - Colectare Persoane Juridice să întocmească dosarul contestației precum și Referatul cu propuneri de soluționare.

Prin adresa de răspuns nr.X din 29.06.2018, înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din

29.06.2018 organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași ne transmite dosarul contestației și Referatul nr. X din 29.06.2018 cu propuneri de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din 15.05.2018.

Suma contestată este în cuantum de **S lei** și reprezintă **impozit pe profit**.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat prin remitere directă sub semnătură la data de **17.04.2018** după cum rezultă din adresa nr. R X din 02.04.2018 existentă în xerocopie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **14.05.2018** fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 14.05.2018.

I. S.C. X S.R.L. mun. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X cu privire la suma de lei S reprezentând impozit pe profit.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, pentru anul verificat 2012, organul fiscal consideră nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de S lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto.

Petenta contestă creșterea bazei de impozitare cu suma de S lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei cu majorările, dobânzile și penalitățile aferente din următoarele motive:

- factura fiscală reprezintă un document justificativ, iar completarea datelor de identificare a delegatului nu reprezintă element obligatoriu în factura conform Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Numele delegatului și mașina acestuia, chiar dacă nu aparțin firmei S.C. X S.R.L., pot și Codul fiscal nu interzice, să aparțină unui salariat al furnizorului de piese auto sau unei terțe persoane care a ridicat factura;

- faptul ca pe facturi erau înscrise și alte nume din afara salariaților societății sau alte numere de mașini nu dovedește faptul că sumele

respective achitate de societate nu sunt făcute în scopul obținerii de venituri impozabile.

De exemplu, în cazul furnizorului S.C. X S.R.L. de la care s-a adăugat la baza impozabilă suma suplimentară de S lei s-au achiziționat anvelope; aceasta le-a montat fără a menționa pe factură acest lucru iar în alte cazuri reparațiile mici s-au făcut în regie proprie.

Petenta susține că este practic imposibil ca agentul de vânzări să vândă sau să facă mici reparații auto și să și întocmească devize și nici contabilul nu poate fi prezent pentru a constata reparația auto.

În prezent, majoritatea furnizorilor de piese auto oferă facilități de mici înlocuiri de piese sau schimbări de anvelope și de uleiuri auto, dacă achiziționezi piesele auto sau consumabilele auto de la ei.

S.C. X S.R.L. nu a întocmit N.I.R. pentru piesele auto și consumabile auto pentru că nu face stoc de piese și consumabile auto.

Având în vedere vechimea parcului auto, uzura mașinilor și starea proastă a drumurilor, petenta susține că suma de S lei raportată la cifra de afaceri din anul 2012 în valoare de S lei nu reprezintă o cheltuială exagerată, fiind sub 1% din cifra de afaceri și totuși echipa de control a considerat-o sumă nedeductibilă.

Menționează societatea că nu i s-a cerut un normativ tehnic privind uzura anvelopelor la un număr determinat de kilometri.

Conform Manualului de Politici Contabile, societatea înregistrează direct pe cheltuieli de reparații și întreținere auto, piesele auto, consumabilele auto, inclusiv anvelopele auto.

Petenta susține faptul că, Punctul de vedere dat înainte de încheierea Raportului de Inspecție fiscală a fost făcut înainte ca inspectorii fiscali să returneze actele contabile și astfel nu a avut posibilitatea să verifice documentele factice și să fundamenteze punctul de vedere.

Pentru anul verificat 2013, organul de control consideră nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de S lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto.

Petenta contestă creșterea bazei de impozitare cu suma de S lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei cu majorările, dobânzile și penalitățile aferente pentru motivele expuse la anul 2012.

Având în vedere vechimea parcului auto, uzura mașinilor și starea proastă a drumurilor, petenta susține că suma de S lei raportată la cifra de afaceri din anul 2013 în valoare de S lei nu reprezintă o cheltuială exagerată fiind sub 1% din cifra de afaceri.

Pentru anul verificat 2014, organul fiscal consideră nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de S lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto și suma de S lei reprezentând corecție valoare stoc marfă sintetic cu analitic.

Petenta contestă creșterea bazei de impozitare cu suma de S lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei cu majorările, dobânzile și penalitățile aferente din următoarele motive:

a) pentru suma de S lei argumentele sunt prezentate la anul 2012;

De asemenea, susține că, având în vedere vechimea parcului auto, uzura mașinilor, starea proastă a drumurilor, suma de S lei raportată la cifra de afaceri din anul 2014 în valoare de S lei nu reprezintă o cheltuială exagerată fiind sub 1% din cifra de afaceri.

b) pentru suma de S lei.

- suma provine de la Nota contabilă 607=371.01 făcută în iulie 2014 reprezentând corecția valorii contului sintetic 371.01 - societatea a adus valoarea contului sintetic 371.01 la valoarea contului analitic 371.01 care era corectă.

Firma aplică ca metodă de descărcare de gestiune –FIFO-având gestiune cantitativ valorică. Corecția s-a făcut pornind de la valoarea stocului analitic de marfă rămas în urma aplicării metodei FIFO. Există fișe de magazie pe fiecare produs din stoc. Cantitativ produsul se scădea din stoc în urma operării produselor vândute dar valoric costul mărfii era făcută automat și incomplet de programul de contabilitate WINMENTOR ceea ce a dus sinteticul contului 371.01 la o valoare mai mare decât analiticul contului 371.01.

Concret spre exemplu :

- intră în gestiune produsul A în cantitate de 10 buc. la un preț de achiziție de X leu/buc și mai intră în gestiune 30 buc. tot de produs A la un preț de X lei /buc. Când se vând cele 40 buc. de produs A, care au preturi de intrare diferite, scăderea de gestiune cantitativ s-a făcut bine, dar valoric și automat pe costuri se scădeau incomplet doar X lei (adică 40 buc la X leu) în loc de X lei, adică se scădea la valoare de intrare mai mică.

Astfel, această diferență este generată de descărcarea de gestiune automată și valoric incompletă a produselor de același fel dar cu preturi de achiziție diferite.

Acest dezechilibru s-a datorat modului de lucru pe 2 baze de date, o baza principală și o bază satelit. La importul de date de pe satelit unde se operau intrările și ieșirile de marfă către bază, apăreau erori de descărcare de gestiune. Cum analiticul contului a fost confirmat de inventarierea anuală s-a procedat la aducerea sinteticului la valoarea analitică și de asemeni s-a renunțat la acest mod de lucru, bază -satelit.

Pentru anul verificat 2016, organul de inspecție fiscală consideră nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de S lei reprezentând cheltuieli diferență chirie aferentă anilor 2014 și 2015 facturate în martie

2017 de către furnizorul P.M.S International (S lei aferent anului 2014 și S lei aferent anului 2015).

Petenta contestă creșterea bazei de impozitare cu suma de S lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei cu majorările, dobânzile și penalitățile aferente, din următoarele motive:

- conform Politicilor Contabile ale societății, aferente anului 2014, pragul de semnificație pentru corectarea erorilor este de 1% din cifra de afaceri. $C.A. \times 1\% = S \times 1\% = S$.

- conform Politicilor Contabile ale societății aferente anului 2015 pragul de semnificație pentru corectarea erorilor este de 2% din cifra de afaceri $C. A. \times 2\% = S \times 2\% = S$.

Drept urmare, societatea a considerat că impactul fiscal este nesemnificativ și s-a înregistrat suma de S lei reprezentând diferența chirie anul 2014 și 2015, la luna decembrie 2016.

Petenta consideră că bugetul statului a avut de câștigat prin faptul că această cheltuială a fost scăzută la impozitare în luna decembrie 2016 și este un mare abuz faptul că această cheltuială cu chiria nu a fost considerată deductibilă de către inspectorii fiscali.

Dacă suma de S lei aferentă fiecărui an în parte, respectiv anului 2014 și anului 2015 ar fi fost prinsă în acei ani, ar fi rezultat un impozit pe profit mai mic decât cel declarat.

Chiria este aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea economică, fapt pentru care petenta consideră că nu este în culpă pentru că proprietarul spațiului a cuantificat eronat suprafața închiriată și a emis factura de corecție abia în luna martie 2017.

În susținerea contestației petenta anexează copii după factura de corecție chirie emisă de S.C. X S.R.L. în data de 20.03.2017.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a verificării efectuate la S.C. X S.R.L. mun. Iași, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017 și TVA pentru perioada 01.12.2012-30.09.2017 au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei din care petenta contestă suma de S lei reprezentând impozit pe profit.

Urmare verificării efectuate pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017, în ceea ce privește **impozitul pe profit**, s-au constatat următoarele aspecte:

Pentru **anul 2012** s-a stabilit o diferență de impozit pe profit în valoare de **S lei** care provine de la înregistrarea unor cheltuieli cu

Întreținerea și reparațiile auto în valoare totală de S lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente concrete din care să rezulte cu claritate natura serviciilor, determinată de caracteristici/cerințe tehnice, valoarea individualizată pentru fiecare mijloc de transport.

Societatea deține doar facturi de aprovizionare a pieselor de schimb fără a avea datele privind expediția complete lizibile sau chiar dacă sunt menționate mijloace de transport, acestea nu aparțin societății (nr. de înmatriculare IS-X, GL-X IS-X și prin urmare toate aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform fișelor anexe (fișa partener S.C. X S.R.L. - S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei).

Administratorul firmei explică consumurile mari de piese auto ca fiind generate de situația proastă a drumurilor iar lipsa devizelor de lucru este explicată de efectuarea reparațiilor în regie proprie, acest lucru neabsolvindu-l însă de întocmirea de documente din care să rezulte cu exactitate tipul reparației pe fiecare mijloc de transport în parte.

Organele de inspecție fiscală susțin că, din punct de vedere fiscal, nu este suficientă deținerea facturilor de achiziție de bunuri emise de furnizor (aspect de formă) ci trebuie demonstrată și realitatea operațiunilor înregistrate în evidența contabilă (aspect de fond) cu documente justificative care să susțină prestarea efectivă în cadrul activității proprii desfășurate în scopul realizării de venituri impozabile prin situații de lucrări, sau orice alte documente corespunzătoare, semnate, avizate și aprobate de persoanele împuternicite în acest sens și care se fac responsabile de respectarea prevederilor legale.

Pentru **anul 2013** diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în valoare de **S lei** provine de la înregistrarea unor cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto în valoare totală de S lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente concrete din care să rezulte cu claritate natura serviciilor, determinată de caracteristici/cerințe tehnice, valoarea individualizată pentru fiecare mijloc de transport.

Societatea deține doar facturi de aprovizionare a pieselor de schimb fără a avea datele privind expediția complete lizibile sau chiar dacă sunt menționate mijloace de transport, acestea nu aparțin societății (nr. de înmatriculare IS-X, GL-X IS-X și prin urmare toate aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform fișelor anexe (fișa partener S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei S.C. X S.R.L. S lei).

Pentru **anul 2014**, diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de **S lei** provine de la:

- înregistrarea unor cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto în valoare totală de S lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat

documente concrete din care să rezulte cu claritate natura serviciilor, determinată de caracteristici/cerințe tehnice, valoarea individualizată pentru fiecare mijloc de transport;

- înregistrarea în evidența contabilă a lunii iulie 2014 a Notei contabile 607 = 371.01 în valoare de S lei cu explicația, „reglare stocuri/corecție diferențe dintre sintetic și analitic” ce a fost considerată cheltuială nedeductibilă.

S-au solicitat explicații persoanei responsabile cu privire la această înregistrare iar aceasta a explicat că Nota contabilă reprezintă corecția valorii contului sintetic 371.01 pe motiv că stocul analitic de marfă 371.01 avea o valoare mai mică cu S lei, ca urmare a descărcării de gestiune valoric incompletă a mai multor produse de același fel care erau intrate în gestiune la preturi diferite de achiziție.

Referitor la perioada la care se referă corecția, societatea explică că nu se cunoaște cu exactitate perioada din care provin stocurile negative, corecția înregistrată în iulie 2014 a avut precedent o investigare amănunțită și de durată. Această eroare fiind cauzată de faptul că se lucra pe 2 baze de date, una principală și una satelit. În cele din urmă s-a renunțat la modul de lucru bază-satelit și s-a ajuns la concluzia că nu se poate corecta altfel decât prin compensarea stocului pozitiv scriptic cu stocul negativ scriptic.

Pentru **anul 2016**, diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de **S lei** provine de la înregistrarea unor cheltuieli privind chirile înregistrate prin Nota contabilă 612 = 408 în valoare de S lei cu explicația „factura X/20.03.2017 emisă de SC X SRL si AE X/31.12.2016” ce a fost considerată cheltuială nedeductibilă parțial, respectiv suma de S lei ce reprezintă chiria aferentă anilor 2014 și 2015.

Societatea are încheiat Contract de închiriere cu firma S.C. X S.R.L. Bacău nr.X/25.01.2008 pentru suprafața de 500 mp la halele din com. Holboca, la care s-a adăugat Actul adițional nr. X/10.03.2017 prin care se menționează că în urma măsurărilor efectuate la halele din com. Holboca, sat.Dancu, jud. Iași, s-au constatat neconcordanțe între suprafețele închiriate prin contract și cele închiriate în realitate rezultând o diferență de 250 m.p.

Aceasta suprafață a fost utilizată de către locatar din data de 01.09.2012 fără a informa locatorul despre folosința spațiului.

Tot în Actul adițional nr.X/10.03.2017, nesemnat de către locatar, se precizează că începând cu 01.01.2014 până la 01.03.2017 se facturează diferența de suprafață.

În aceste condiții S.C. X S.R.L. Bacău emite factura nr. X/22.03.2017 în valoare de S lei. La solicitarea de explicații persoanei responsabile, cu privire la aceasta înregistrare, aceasta a explicat că pe 20.03.2017 locatorul S.C. XI S.R.L. a emis o factură de corecție privind chiria spațiului unde se află depozitul, com. Holboca, jud. Iași în valoare

totală de S lei ce reprezintă diferența chirie restantă aferentă perioadei 01.01.2014-01.03.2017 (S lei diferența an 2014, S lei diferența an 2015, S lei diferența an 2016 și X lei diferența an 2017) ce a fost înregistrată astfel: valoarea de X lei a fost înregistrată în luna martie 2017 în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile” și restul în valoare de S lei a fost înregistrat în luna decembrie 2016 în cont 612 „Cheltuieli privind chiriile”.

Deoarece nu au fost respectate prevederile legale referitoare la principiul contabil general privind independența exercițiilor conform căruia trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar în curs, indiferent de data încasării veniturilor sau de data plății cheltuielilor, nu s-a acordat dreptul de deducere al acestor cheltuieli.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. are sediul social în mun. Iași, str. X nr. X, bl. E X, et. X ap.X, județul Iași;

Denumire CAEN: comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun/cod 4711;

Cod de identificare fiscală: RO X;

Perioada supusă verificării: 01.01.2012 - 30.09.2017 pentru

Impozitul pe profit;

01.12.2012-30.09.2017 pentru TVA.

1. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit aferent anilor 2012 (S lei) și 2013 (S) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile auto în condițiile în care aceasta nu prezintă documente din care să rezulte dovada efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada anilor 2012 și 2013 societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto în sumă de S lei din care S lei în anul 2012 și S lei în anul 2013 lei pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte cu claritate natura serviciilor, determinată

de caracteristici/cerințe tehnice, valoarea individualizată pentru fiecare mijloc de transport.

Organele de inspecție fiscală susțin că societatea deține doar facturi de aprovizionare a pieselor de schimb fără a avea datele privind expediția complete, lizibile sau sunt menționate mijloace de transport, care nu aparțin societății (cu nr. de înmatriculare IS-X, GL-X IS-X și prin urmare toate aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal conform fiselor anexe (fișa partener S.C. X. S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei, S.C. X S.R.L. S lei).

Administratorul firmei explică consumurile mari de piese auto ca fiind generate de situația proastă a drumurilor iar lipsa devizelor de lucru este explicată de efectuarea reparațiilor în regie proprie.

Urmare neacceptării la deducere a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că factura fiscală reprezintă un document justificativ, iar completarea datelor de identificare a delegatului nu reprezintă element obligatoriu în factură conform Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Numele delegatului și mașina acestuia, chiar dacă nu aparțin firmei S.C. X S.R.L., pot și Codul fiscal nu interzice, să aparțină unui salariat al furnizorului de piese auto sau unei terțe persoane care a ridicat factura.

Petenta susține că este practic imposibil ca agentul de vânzări să vândă sau să facă mici reparații auto și să și întocmească devize și nici contabilul nu poate fi prezent pentru a constata reparația auto.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată:

„ART. 21*)

Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede, următoarele:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

(...)

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Conform textului de lege, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, precum și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Având în vedere textele de lege citate, raportat la situația în cauză, se reține că, pentru cheltuielile cu întreținerea și reparațiile auto efectuate, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte cu claritate natura serviciilor efectuate.

Sigurele documente prezentate au fost facturile fiscale de aprovizionare a pieselor de schimb, ori, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, „justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

Astfel, având în vedere textele de lege citate, se reține că simpla deținere a facturilor de achiziție a pieselor de schimb nu este suficientă pentru a demonstra că aceste cheltuieli înregistrate de societate în perioada anilor 2012 și 2013 au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește mențiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia facturile prezentate de societate pentru justificarea cheltuielilor nu conțin datele de expediție sau dacă le conțin acestea (mijloacele de transport) nu aparțin societății, facem precizarea că art.155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu precizează că printre elementele obligatorii pe care trebuie să le dețină o factură se regăsește și completarea datelor de identificare a delegatului.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căruia reparațiile s-au făcut în regie proprie iar în acest caz este imposibil ca agentul de vânzări să vândă, să facă mici reparații și să întocmească devize, facem precizarea că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea era obligată să dețină documente care să justifice scriptic manopera, serviciul prestat și piesele care au fost folosite.

Deasemenea, în acest caz este relevantă deținerea documentelor justificative care să permită identificarea autoturismului pentru care a fost efectuată reparația precum și natura lucrării efectuate.

În acest sens, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 precizează că: „(1) **Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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

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

Urmare a faptului că societatea nu prezintă documente din care să rezulte cu exactitate tipul reparației pe fiecare mijloc de transport în parte, serviciul prestat și piesele care au fost folosite, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care S lei în anul 2012 și S lei în anul 2013, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit, **ca neîntemeiată.**

2. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit (S lei aferent anului 2014, S lei aferent anului 2015 și S lei aferent anului 2016) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă, în condițiile în care acestea nu au procedat la repunerea cheltuielilor deductibile cu chiria în sumă de S lei (înregistrate de societate în anul 2016) la exercițiile financiare aferente anilor 2014 și 2015.

a). Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei aferent anului 2014.

În fapt, pentru anul 2014 societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto în sumă de S lei pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte cu claritate natura serviciilor,

determinată de caracteristici/cerințe tehnice, valoarea individualizată pentru fiecare mijloc de transport.

Organele de inspecție fiscală susțin că societatea deține doar facturi de aprovizionare a pieselor de schimb fără a avea datele privind expediția complete, lizibile sau sunt menționate mijloace de transport, care nu aparțin societății și prin urmare toate aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Urmare neacceptării la deducere a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că factura fiscală reprezintă un document justificativ, iar completarea datelor de identificare a delegatului nu reprezintă element obligatoriu în factură conform Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Numele delegatului și mașina acestuia, chiar dacă nu aparțin firmei S.C. X S.R.L., pot și Codul fiscal nu interzice, să aparțină unui salariat al furnizorului de piese auto sau unei terțe persoane care a ridicat factura.

Petenta susține că este practic imposibil ca agentul de vânzări să vândă sau să facă mici reparații auto și să și întocmească devize și nici contabilul nu poate fi prezent pentru a constata reparația auto.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată:

„ART. 21*)

Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu

pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede, următoarele:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

(...)

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Conform textului de lege, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, precum și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Având în vedere textele lege citate, raportat la situația în cauză, se reține că, pentru cheltuielile cu întreținerea și reparațiile auto efectuate, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte cu claritate natura serviciilor efectuate.

Sigurele documente prezentate au fost facturile fiscale de aprovizionare a pieselor de schimb, ori, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, „justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”

Astfel, având în vedere textele de lege citate, se reține că simpla deținere a facturilor de achiziție a pieselor de schimb nu este suficientă pentru a demonstra că aceste cheltuieli înregistrare de societate au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește mențiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia facturile prezentate de societate pentru justificarea cheltuielilor nu conțin datele de expediție sau dacă le conțin acestea (mijloacele de transport) nu aparțin societății, facem precizarea că art.155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu precizează că printre elementele obligatorii pe care trebuie să le dețină o factură se regăsește și completarea datelor de identificare a delegatului.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căruia reparațiile s-au făcut în regie proprie iar în acest caz este imposibil ca agentul de vânzări să vândă, să facă mici reparații și să întocmească devize, facem precizarea că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea era obligată se dețină documente care să justifice scriptic manopera, serviciul prestat și piesele care au fost folosite.

Deasemenea, în acest caz este relevantă deținerea documentelor justificative care să permită identificarea autoturismului pentru care a fost efectuată reparația precum și natura lucrării efectuate.

În acest sens, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 precizează că: **„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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

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

Urmare a faptului că societatea nu prezintă documente din care să rezulte cu exactitate tipul reparației pe fiecare mijloc de transport în parte, serviciul prestat și piesele care au fost folosite, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2014.

b). Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei aferent anului 2014.

În fapt, în luna iulie 2014, societatea contestatoare a înregistrat în evidența sa Nota contabilă 607 = 371.01 în valoare de S lei cu explicația “reglare stocuri/corecție diferențe dintre sintetic și analitic”.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații persoanei responsabile cu această înregistrare, iar acesta a explicat că Nota contabilă reprezintă corecția valorii contului sintetic 371.01 pe motiv că stocul analitic de marfă 371.01 avea o valoare mai mică cu S lei, ca urmare a descărcării de gestiune valoric incompletă a mai multor produse de același fel care erau intrate în gestiune la prețuri diferite de achiziție.

Referitor la perioada la care se referă corecția, persoana responsabilă explică „nu se cunoaște cu exactitate perioada din care provin stocurile negative, corecția înregistrată în iulie 2014 a avut precedent o investigare amănunțită și de durată, această eroare fiind cauzată de faptul că se lucra pe 2 baze de date, una principală și una satelit”.

În cele din urmă s-a renunțat la modul de lucru bază-satelit și s-a ajuns la concluzia că nu se poate corecta astfel decât prin compensarea stocului pozitiv scriptic cu stocul negativ scriptic.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală au considerat respectiva înregistrare ca fiind cheltuială nedeductibilă și s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că a adus valoarea contului sintetic 371.01 la valoarea contului analitic 371.01 care era corectă.

Firma aplică ca metodă de descărcare de gestiune – FIFO-având gestiune cantitativ valorică. Corecția s-a făcut pornind de la valoarea stocului analitic de marfă rămas în urma aplicării metodei FIFO. Exista fișe de magazie pe fiecare produs din stoc. Cantitativ, produsul se scădea din stoc în urma operării produselor vândute, dar valoric costul mărfii era făcută automat și incomplet de programul de contabilitate WINMENTOR

ceea ce a dus sinteticul contului 371.01 la o valoare mai mare decât analiticul contului 371.01.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 95 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, art. 19 din Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, Anexa 1, lit. C. din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512 din 27 noiembrie 2008, privind documentele financiar-contabile, conform căroră:

„ART. 19

Reguli generale

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

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

„SECȚIUNEA 3.3

Evaluarea la data ieșirii din entitate

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

(2) Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

(3) La scoaterea din evidență a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.”

„ART. 19

(1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri

și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.”

„C. Formele de înregistrare în contabilitate

27. În cadrul formei de înregistrare în contabilitate "pe jurnale", principalele registre și formulare care se utilizează sunt:

- Registrul-jurnal (cod 14-1-1);
- Registrul-inventar (cod 14-1-2);
- Cartea mare (cod 14-1-3);
- jurnale auxiliare;
- Balanța de verificare.

Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative. Pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative se întocmește Nota de contabilitate (cod 14-6-2/A).

Notele de contabilitate se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul și se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal.”

Conform textelor de lege, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil.

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar iar închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Notele de contabilitate se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul și se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal.

Referitor la aspectele prezentate, prin Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală la data de 23.02.2018, d-na X în calitate de salariat al X S.R.L. precizează următoarele:

„Nota contabilă reprezintă corecția valorii contului sintetic 371.01. În fapt, valoarea stocului analitic de marfă 371.01 corect fiind avea o valoare mai mică decât contul sintetic 371.01 cu S lei. Prin nota contabilă de mai sus am adus la aceeași valoare analiticul cu sinteticul contului 371.01. Această diferență este generată de descărcarea de gestiune valoric

incompletă a mai multor produse de același fel care erau intrate în gestiune la prețuri diferite de achiziție.

Concret spre exemplu: intră în gestiune produsul A în cantitate de 10 buc la un preț de achiziție de X leu/buc și mai intră produsul A în cantitate de 30 buc la un preț de achiziție de X lei/buc. Când se vând cele 40 buc de produs A care au prețuri de intrare diferite, scăderea din gestiune s-a făcut automat la prețul de achiziție de X leu pentru toate cele 40 buc produs A, rezultând o valoare a cheltuielii cu marfa de X lei în mod eronat față de X lei cât ar fi fost corect. Prin nota contabilă în cauză s-a corectat valoarea contului sintetic 371.01 și a cheltuielii cu mărfurile cont 607.”

În susținerea înregistrării Notei contabile 607=371.01 societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, documente justificative cum ar fi: note de calcul, fișele ale conturilor analitice, o situație clară din care să rezulte cum s-a ajuns la această diferență de cheltuială care trebuie ajustată.

Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctaj periodic din cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic de contabilitate.

În această situație sunt aplicabile și prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 21

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

De asemenea, în timpul inspecției fiscale, referitor la Nota contabilă, societatea susține că nu se cunoaște cu exactitate perioada din care au provenit stocurile negative.

Pct. 42 din Ordinul ministrului finanțelor publice pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene nr. 3055/2012:

„42. Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.”

Conform textului de lege, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

În cazul de față, însuși petenta recunoaște faptul că, nu se cunoaște cu exactitate din ce perioadă provin erorile, fapt care ar putea duce la concluzia că sunt erori aferente și celorlalți ani, nu doar anului 2014.

Totodată, se constată o contradicție în susținerea petentei care precizează că a corectat valoarea contului sintetic 371.01 întrucât valoarea stocului analitic de marfă 371.01 era mai mică decât a contului sintetic 371.01.

Se observă că, în acest caz, contestatoarea confundă termenii de „analitic” și „sintetic” susținând despre contul 371.01 că este fie analitic, fie sintetic, nefăcând astfel distincție între cele 2 noțiuni.

Conform bilanțelor contabile de verificare existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea utilizează atât contul sintetic 371 cât și analiticele: 371.01, 371.02 și 371.03.

Prin urmare, afirmația contestatoarei cum că: „Nota contabilă reprezintă corecția valorii contului sintetic 371.01. În fapt valoarea stocului analitic de marfă 371.01 corect fiind avea o valoare mai mică decât contul sintetic 371.01 cu S lei. Prin nota contabilă de mai sus am adus la aceeași valoare analiticul cu sinteticul contului 371.01” este neclară și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere aspectele prezentate se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de S lei reprezentând corecția valorii contului sintetic 370.01 prin Nota contabilă 607=371.01 ca fiind cheltuială nedeductibilă, în condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă Note justificative pentru a motiva înregistrarea efectuată.

c. Referitor impozitul pe profit în sumă de S lei aferent anului 2016.

În fapt, S.C. X S.R.L. mun. Iași deține un Contract de închiriere cu S.C. X S.R.L. mun. Bacău pentru suprafața de 500 m.p. la halele din comuna Holboca.

Prin Actul adițional nr. X /10.03.2017, existent în xerocopie la dosarul cauzei, se menționează faptul că, în data de 10.03.2017, în urma măsurătorilor efectuate la halele situate în comuna Holboca, sat Dancu, jud. Iași, s-au constatat neconcordanțe între suprafețele închiriate prin contract și cele închiriate în realitate, rezultând o diferență de 250 m.p. Această suprafață a fost utilizată de către locatar din data de 01.09.2012 fără a informa locatarul despre folosirea spațiului.

De asemenea, se mai precizează faptul că, începând cu data de 01.01.2014 până la data de 01.03.2017 se va factura diferența de 250 m.p. x 1,5 Euro/m.p.

Astfel, la data de 20.03.2017, S.C. X S.R.L. emite către S.C. X S.R.L. mun. Iași, factura nr. X din 20.03.2017 în sumă de X lei, cu explicația „Diferență chirie restantă perioada 01.01.2014-01.01.2017”.

Cheltuiala respectivă în sumă de S lei a fost înregistrată de societatea contestatoare prin Nota contabilă 612=408, astfel: X lei în luna martie 2017 în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile” și restul în valoare de S lei a fost înregistrată în luna decembrie 2016 în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile”.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat parțial drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei reprezentând chiria aferentă anilor 2014 (S lei) și 2015 (S lei) deoarece nu au fost respectate prevederile legale referitoare la principiul contabil general privind independența exercițiului, conform căruia trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar în curs, indiferent de data încasării veniturilor sau de data plății cheltuielilor.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, creșterea bazei de impozitare cu suma de S lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei din următoarele motive:

- conform Politicilor Contabile ale societății aferente anului 2014 pragul de semnificație pentru corectarea erorilor este de 1% din cifra de afaceri. $C.A \times 1\% = S \times 1\% = S$;

- conform Politicilor Contabile ale societății aferente anului 2015 pragul de semnificație pentru corectarea erorilor este de 2% din cifra de afaceri $C. A \times 2\% = S \times 2\% = S$.

Drept urmare, societatea a considerat că impactul fiscal este nesemnificativ și s-a înregistrat suma de S lei reprezentând diferența chirie anul 2014 și 2015, la luna decembrie 2016.

Petenta consideră că bugetul statului a avut de câștigat prin faptul că această cheltuială a fost scăzută la impozitare în luna decembrie 2016 și este un mare abuz faptul că această cheltuială cu chiria nu a fost considerată deductibilă de către inspectorii fiscali.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART.19

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

ART. 21

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

pct.12 dat în aplicarea art. 19 din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează:

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

Conform textului de lege, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, prin Actul adiționat nr. X/10.03.2017 emis de S.C. X S.R.L. Bacău se menționează că, în data de 10.03.2017 în urma măsurătorilor efectuate la halele situate în comuna Holboca, sat Dancu, jud. Iași, s-au constatat neconcordanțe între suprafețele închiriate prin contract și cele închiriate în realitate, rezultând astfel o diferență de 250 m.p.

Această suprafață a fost utilizată de către locatar din data de 01.09.2012 fără a informa locatarul despre folosirea spațiului.

De asemenea, se mai precizează faptul că, începând cu data de 01.01.2014 până la data de 01.03.2017 se va factura diferența de 250 m.p. x 1,5 Euro/mp.

Urmare acestora aspecte, la data de 20.03.2017, S.C. X S.R.L. emite către S.C. X S.R.L. factura de corecție nr. X din 20.03.2017 în sumă

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de S lei, cu explicația „Diferență chirie restantă perioada 01.01.2014-01.01.2017”.

Suma de S lei reprezentând chirie aferentă anilor 2014, 2015 și 2016 a fost înregistrată de societatea contestatoare în luna decembrie 2016 în contul 612 „cheltuieli privind chiriile” iar suma de S lei a fost înregistrată în luna martie 2017 în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile”.

Având în vedere să suma de S lei reprezentând chirie aferentă anilor 2014 și 2015 a fost înregistrată de societate în luna decembrie 2016 în contul 612 „cheltuieli privind chiriile”, aceasta **nu a fost acceptată** ca și cheltuială deductibilă, pe motiv că, nu au fost respectate prevederile legale referitoare la principiul contabil general privind independența exercițiilor conform căruia trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar în curs.

Având în vedere aceste aspect, raportat la situația de fapt, prevederile pct.53 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

„53. - (1) Principiul contabilității de angajamente.

Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).”

Pct. 2.5.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

„2.5.2. Corectarea erorilor contabile

65. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

66. - (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

(2) Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale.

67. - (1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

(3) Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.

(4) Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.

68. - (1) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții."

Conform textului de lege, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

În ceea ce privește corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent acesta se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.

Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.

Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În ceea ce privește perioada anilor 2014 și 2015, pentru care cheltuielile cu chiria nu au fost acceptate la deducere, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X, reiese că perioada verificată în ceea ce privește impozitul pe profit a fost 01.01.2012-30.09.2017.

Astfel, perioada anilor 2014 și 2015 a fost supusă verificării, care a avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, etc.

În ceea ce privește obiectul inspecției fiscale, art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

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

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

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

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal”.

Conform textelor de lege, 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.

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului precum și la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

Având în vedere aceste aspect, prin adresa nr. X din 03.09.2018, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, să precizeze motivul pentru care suma de S lei reprezentând chirie spațiu aferentă anilor 2014 și 2015 înregistrată prin Nota contabilă 612 = 408 cu explicația „factura X/20.03.2017 emisă de S.C. X S.R.L. și AE X/31.12.2016” a fost considerată cheltuială nedeductibilă pentru anul 2016 și nu a fost acordată la deducere în perioada anilor 2014 și 2015, perioadă ce a fost verificată la actuala inspecție fiscală.

Prin adresa de răspuns nr. X din 12.09.2018, înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 12.09.2018, organele de inspecție fiscală precizează că cheltuielile privind chiriile în valoare de S lei, au fost considerate cheltuieli nedeductibile parțial, respectiv suma de S lei ce reprezintă chiria aferentă anilor 2014 și 2015, dând posibilitatea agentului economic, după inspecția fiscală, de a reveni asupra calculului impozitului pe profit aferent anului 2014, respectiv 2015 așa cu prevede Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare aspectelor prezentate, se reține că în ceea ce privește suma de S lei reprezentând chirie aferentă anilor 2014 și 2015, neacceptată la deducere în anul 2016, aceasta ar fi trebuit repusă de organele de inspecție fiscală la cheltuielile deductibile aferente anilor 2014 și 2015.

Astfel, având în vedere că organele de inspecție fiscală procedează al stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil, acestea ar fi trebuit să țină cont de cheltuielile aferente exercițiilor financiare 2014 și 2015 indiferent de data emiterii facturii.

Faptul că aceste cheltuielile în sumă de S lei au fost înregistrate eronat de contribuabil în contul 612 „cheltuieli privind chiriile” în luna decembrie 2012, nu poate avea drept consecință directă pierderea dreptului de deducere atât timp cât cheltuielile sunt justificate cu documente, sunt în folosul obținerii de venituri, perioada anilor 2014 și 2015 a fost verificată iar conform pct.53 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, citat anterior, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

În ceea ce privește mențiunea organelor de inspecție fiscală prin adresa de răspuns nr. X din 12.09.2018 privind posibilitatea agentului economic, după inspecția fiscală, de a reveni asupra calculului impozitului pe profit aferent anului 2014, respectiv 2015 așa cu prevede Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, facem precizarea că, în conformitate cu

prevederile art. 94 și 105 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 94

Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(1) **Cuquantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.**

(2) **Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.**

(3) **Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale (...)**”.

„ART. 105*

Corectarea declarației fiscale

(1) **Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.**

(2) **Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.**

(3) **Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.**

(...)

(5) **Declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare.**”

Conform textului de lege, declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare care se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale.

În concluzia celor prezentate anterior, având în vedere că pentru cheltuielile în sumă de S lei aferente anilor 2014 și 2015 societate deține un document justificativ respectiv factura nr. X din 20.03.2017 emisă de S.C. X S.R.L., cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri fiind acceptate la deducere parțial, iar conform principiului contabilității de angajamente trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor, rezultă că în mod legal societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu chiria în anii 2014 și 2015, ani supuși verificării, fapt pentru care urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr. F-VS X cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală,

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

ținând cont de faptul că, în ceea ce privește cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2014 acestea sunt nedeductibile fiscal, vor proceda la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2014, 2015 și 2016.

Desființarea are la bază prevederile **art. 279 alin. (3) și alin. (4)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Sunt aplicabile și prevederile **pct. 11.4.-11.5.** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Totodată, sunt aplicabile și prevederile **art. 50, art. 129 și art. 281** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

ART. 50

„Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

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

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

ART. 129

„Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

ART. 281

“Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.

(4) În situația în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) admite, în totalitate sau în parte, acțiunea prevăzută la alin. (3), organul fiscal emitent anulează în mod corespunzător noul act administrativ fiscal, precum și, după caz, actele administrative subsecvente, iar contestatorul este pus în situația anterioară emiterii deciziei de desființare.

[...]

(7) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a respins contestația de către organul fiscal fără ca acesta să intre în cercetarea fondului raportului juridic fiscal, dacă instanța constată că soluția adoptată de către organul fiscal este nelegală și/sau netemeinică, se va pronunța și asupra fondului raportului juridic fiscal”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-SV X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, cu privire la suma de **S lei, reprezentând impozit pe profit** urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la clarificarea situației fiscale a contestatoarei, în funcție de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie și dacă este cazul să emită o nouă decizie de impunere.

3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit contestat, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța cu privire la obligațiile de plată accesorii, în condițiile în care acestea nu au fost instituite și comunicate petentei până la data formulării contestației, respectiv 14.05.2018.

În fapt, S.C. X S.R.L. mun. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X prin care a fost stabilită suma contestată de **S lei**, reprezentând impozit pe profit, menționând că se contestă și accesoriile aferente debitului contestat.

Contestația a fost formulată la data de 11.05.2018 fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 14.05.2018.

Ținând cont de faptul că prin contestația formulată petenta susține că se contestă și accesoriile aferente impozitului pe profit, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Colectare Persoane Juridice, prin adresa nr. X din 22.06.2018 să întocmească dosarul contestației precum și Referatul cu propuneri de soluționare.

Prin adresa de răspuns nr. X din 29.06.2018, înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 29.06.2018 organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași ne transmite dosarul contestației precum și Referatul nr. X din 29.06.2018 cu propuneri de soluționare a contestației având în vedere contestația formulată de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** împotriva obligațiilor fiscale accesorii calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din 15.05.2018.

Așa cum rezultă din documentele transmise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr.X din 29.06.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X din 29.06.2018, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din 15.05.2018 a fost emisă și comunicată direct contestatoarei la data de 15.05.2018.

Astfel, data emiterii și comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din 15.05.2018 este data de **15.05.2018**, deci după data depunerii contestației, respectiv **14.05.2018**.

În drept, conform dispozițiilor art.47 alin.(1), art.48 alin. (1), art. 268 alin. (1) și (2), art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 47

Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.

ART. 48

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Art. 269 (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Art. 270 (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ fiscal comunicat, situație în care contribuabilul poate formula contestație, numai după data comunicării actului administrativ fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta era îndreptățită să formuleze contestație, doar în situația în care a fost lezată în drepturile sale prin emiterea și comunicarea unui act administrativ fiscal, având posibilitatea de a depune contestație, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, iar în speță contestația a fost depusă la data de **14.05.2018, anterior întocmirii și comunicării actului administrativ fiscale atacat**, respectiv Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din **15.05.2016, motiv pentru care contestația formulată împotriva accesoriilor** aferente debitelor stabilite prin Decizia privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, **urmează a se respinge ca prematur formulată.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X cu privire la suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit.

Art. 2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, pentru **S.C. X S.R.L. mun. Iași** cu privire la suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit, urmând ca, în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, ținând cont de faptul că societatea este contribuabil mic, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul atacat, în baza prevederilor art. 281 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă din actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Art.3. Respingerea ca prematur formulată a contestației formulate de **S.C X S.R.L. mun. Iași** împotriva accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X.

Art. 4. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală precum și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Colectare Persoane Juridice spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,