

DECIZIA NR. 553/2020
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrate la D.G.R.F.P. X
sub nr. 8196/09.04.2020 și nr. 8220/10.04.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 8041/08.04.2020 și nr. 1598/09.04.2020, înregistrate la D.G.R.F.P. X cu nr. 8196/09.04.2020 și nr. 8220/10.04.2020, cu privire la contestațiile formulate de S.C. X S.R.L., CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J0X/1993, cu domiciliul fiscal în mun. X, bld. Alexandru Vlahuță, nr. 63, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1598/26.03.2020, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 și are ca obiect suma totală de **T lei**, din care **X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA**.

Totodată, prin Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 13158/02.04.2020, societatea se îndreaptă împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020**. Obiectul contestației îl reprezintă **suma totală de A lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele două decizii, compusă din:

- X3 lei dobânzi impozit pe profit;
- X4 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- X5 lei dobânzi TVA;
- X6 lei penalități de întârziere TVA;
- X7 lei dobânzi impozit pe venit și contribuții obligatorii muncă;
- X8 lei penalități de întârziere impozit pe venit și contribuții obligatorii muncă;
- X9 lei penalități de nedeclarare.

Contestațiile au fost depuse în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele la care contribuabilul a confirmat primirea Deciziei de impunere nr. F-X/06.03.2020 și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii X/23.03.2020, respectiv **11.03.2020 și 31.03.2020**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarele cauzei și datele la care au fost predate curierului contestațiile, respectiv **25.03.2020 și 01.04.2020**, așa cum rezultă din AWB-urile anexate la dosar.

Contestațiile sunt formulate prin CIA NS, la dosar fiind anexate Împuternicirile avocațiale seria X nr. 6/2020 și nr. 5/2020 și sunt semnate în original.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal, A.J.F.P. X, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexasia

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

dosarelor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin avocat.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1598/26.03.2020, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/06.03.2020, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020, solicitând anularea acesteia.

De asemenea, prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 13158/02.04.2020, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, solicitând anularea acestora.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale

Societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere aducând în susținere următoarele motivații:

A. Aspecte de procedură

Petenta afirmă că actele administrative contestate sunt nule, întrucât consideră că inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor OG nr. 92/2003 și ale art. 111 din Codul de procedură fiscală în vigoare, în materia prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, controlul inopinat nereprezentând o cauză de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție fiscală. Aceasta susține că însuși controlul inopinat din perioada 29.11.2019-09.01.2020 a fost demarat cu încălcarea prevederilor art. 102 din Legea nr. 85/2014.

Reprezentantul societății precizează că la data emiterii și comunicării contribuabilului a Avizul de Inspecție fiscală nr. F-X/09.01.2020, ce a stat la baza emiterii Raportului de inspecție fiscală, respectiv în 09.01.2020, era prescris dreptul A.J.F.P. X de a constata creanțe fiscale suplimentare născute în anul 2014, și invocă în susținere prevederile art. 23, art. 91, art. 68 din O.G. nr. 92/2003, art. 75 din Legea nr. 207/2015 și ale art. 181 din Codul de Procedură Civilă.

Cu privire la invocarea de către organele de control a prevederilor art. 2537 din Codul Civil, contestatară consideră că nu sunt aplicabile în cauză și nu sunt interpretate corect întrucât în materie fiscală există norme imperative de strictă interpretare care reglementează condițiile de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție sub forma art. 111 din Codul de Procedură Fiscală, astfel încât cauzele de întrerupere a termenului de prescripție civilă reglementate de art. 2537 din Codul Civil nu sunt aplicabile în materie fiscală.

De asemenea, reprezentantul societății precizează că în temeiul art. 2537 din Codul Civil, coroborat cu art. 2540 din același Cod Civil, punerea în întârziere, determină întreruperea termenului de prescripție CIVILĂ numai dacă *“este urmată de chemarea lui în judecată în termen de 6 luni de la data punerii în întârziere”*, astfel încât, deoarece nu este urmat de o cerere de chemare în judecată, un controlul inopinat nu reprezintă un act de întrerupere a prescripției fiscale și cu atât mai puțin un act de suspendare a prescripției fiscale.

Societatea contestatară mai consideră că Procesul Verbal nr. X/09.01.2020, emis în urma controlului inopinat, nu poate reprezenta un act de punere în întârziere, deoarece nu conține nicio obligație în sarcina sa cu privire la care aceasta să poată fi considerată pusă în întârziere.

Drept urmare, față de prevederile art. 111, coroborat cu cele ale art. 335 din Codul de Procedură Fiscală, societatea afirmă că un control inopinat nu reprezintă cauză de suspendare a termenului de prescripție fiscală.

Totodată, cu privire la controlul inopinat din perioada 29.11.2019- 09.01.2020, contestatară afirmă că a fost efectuat de către A.J.F.P. X cu încălcarea prevederilor legale,

deoarece a fost demarat ca urmare a „deschiderii procedurii generale a insolvenței cu privire la debitoarea X SRL”, deși din chiar același Proces-Verbal rezultă că premiza indicată nu era valabilă întrucât cu privire la X S.R.L. nu s-a dispus niciodată deschiderea procedurii insolvenței. Se precizează, cu privire la cererea ce a făcut obiectul dosarului nr. 3852/62/2019 înregistrat pe rolul Tribunalului X, că instanța a luat act de renunțarea creditoarei MC S.R.L. la judecarea cererii.

Date fiind cele de mai sus, petenta concluzionează că dreptul organului fiscal de a efectua inspecția fiscală și de a stabili creanțe fiscale suplimentare pentru anul 2014 era prescris la data de 09.01.2020, când i-a fost comunicat avizul și consideră că actele emise în urma inspecției fiscale sunt nule.

B. Aspecte privind fondul

1. Cu privire la stabilirea unei baze de impozitare suplimentară în valoare de **X10 lei** pentru impozitul pe profit și a **X11 lei TVA**, contestatara consideră că în conformitate cu art. 25 alin. (1) din Legea nr. 225/2015, regula în materia cheltuielilor este deductibilitatea, astfel încât orice situații expres prevăzute de Codul Fiscal (sau alte acte normative cu caracter fiscal) care reglementează excepții de la aceasta regulă, trebuie interpelate în mod restrictiv și limitativ. Astfel, deductibilitatea redusă a cheltuielilor de întreținere a autovehiculelor prevăzută la art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul Fiscal în vigoare, reprezintă o excepție de la regulă și este aplicabilă doar în măsura în care autovehiculele sunt utilizate și în alte scopuri decât activitatea comercială a contribuabilului.

Contribuabilul afirmă că în măsura în care deține documente care atestă utilizarea autovehiculului exclusiv în cadrul activității comerciale/profesionale, pentru întreg rulajul acestuia, dreptul de deducere a cheltuielilor de întreținere și utilizare a autovehiculelor nu poate fi limitat și consideră că aceleași concluzii rezultă și din analiza art. 298 din Codul Fiscal în ceea ce privește deductibilitatea TVA pentru cheltuielile analizate mai sus.

Societatea anexează foi de parcus pentru rulajul autovehiculelor analizate în această secțiune.

2. Cu privire la baza de impozitare suplimentară în valoare de **X12 lei**, petenta susține că a fost stabilită în baza unei norme metodologice care adaugă la lege și încalcă prevederile art. 69 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative și prevederile art. 9 din Codul Civil.

Aceasta afirmă că prevederile art. 28 alin. (14) din Codul Fiscal care limitează dreptul de amortizare pentru mijloacele fixe constând în autovehicule la suma de 1.500 lei pe lună, reprezintă o excepție de la regula deductibilității integrale a amortizării aferente mijloacelor fixe și trebuie interpretată restrictiv, în sensul că se aplică doar până la momentul vânzării bunului, amortizării deduse ulterior vânzării fiindu-i aplicabil regimul de deducere stabilit de prevederile art. 28 alin. (12) lit. h) și art. 25 alin. (1) din Codul Fiscal, prin raportare la prețul vânzării și perioada de amortizare rămasă la momentul vânzării. Faptul că prin normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 28 alin. (14) din Codul Fiscal (adoptate prin Hotărâre de Guvern), s-a prevăzut păstrarea regimului special de amortizare limitată și în ceea ce privește amortizarea după vânzarea mijlocului fix, este în opinia petentei o eroare în modul de legiferare a problemei în discuție, care încalcă prevederile art. 69 din Legea nr. 24/2000 și prevederile art. 9 din Codul Civil.

Astfel, societatea susține că așa cum vânzarea oricărui mijloc fix al contribuabilului reprezintă o operațiune efectuată în vederea obținerii de venituri impozabile și cheltuiala aferentă bunului vândut reprezintă o cheltuială utilă și necesară în vederea obținerii de venituri și ar trebui tratată ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal.

Contestatara invocă vechile Decizii ale Comisiei Fiscale Centrale care au statuat că amortizarea mijloacelor fixe la momentul vânzării lor, în limita prețului obținut din vânzare, reprezintă integral o cheltuială deductibilă.

3. Cu privire la suma de **X13 lei** și la suma de **X14 lei**, contribuabilul susține că a îndeplinit condițiile legale pentru înregistrarea contabilă a acestor sume ca sponsorizări și că inspectorii fiscali confundă obiectul sponsorizării (care constă într-o sumă bani) și scopul sponsorizării.

Referitor la suma de X13 lei petenta declară că a reprezentat o sponsorizare care s-a efectuat în baza condițiilor de furnizare a serviciilor de către operatorul Vodaphone, publicate de site-ul companiei, la care X a achiesat prin contractarea abonamentelor de pe care s-au achitat aceste sume cu titlu de donații, coroborat cu condițiile de alocare a numerelor scurte pentru donații prin SMS prin intermediul platformei www.donatie.ro. Aceasta susține că niciunul dintre actele normative invocate în vederea reconsiderării regimului fiscal aplicabil donațiilor și sponsorizărilor nu prevede o formă anume a contractului de donație/sponsorizare și apreciază că concluziile cu privire la suma de X13 lei nu au suport legal.

În ceea ce privește suma de X14 lei plătită cu titlu de sponsorizare Asociației R, se precizează că pentru aceasta există Contracte de sponsorizare care conțin mențiuni cu privire la obiectul donației și anume "O SUMĂ DE BANI", entitatea care a primit sponsorizarea se încadrează în limitele art. 4 alin. a) din Legea nr. 32/1994, iar legislația în materie nu impune nicio restricție de deducere a cheltuielilor cu sponsorizările în raport cu obiectul de activitate a ONG-ului către care se alocă sumele, câtă vreme sumele sunt finalmente alocate de către ONG unor acțiuni care corespund scopului lor statutar.

Petenta menționează că unul dintre mijloacele de dobândire de către ONG-uri a sumelor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor lor statutare este organizarea de evenimente caritabile, în cadrul cărora se strâng sume ce sunt subsecvent alocate scopului urmărit de ONG, astfel încât, consideră ea, concluzia organelor fiscale că suma de X14 lei nu ar fi fost destinată unor activități specifice ONG Asociația R este subiectivă.

4. Cu privire la stabilirea unei baze de impozitare suplimentară de **X15 lei** pentru impozitul pe profit și a TVA suplimentară de plată în valoare de **X16 lei**, rezultate din contabilizarea cheltuielilor aferente imobilului din Dâmbul Morii, loc. X, nr. invenar 108, petenta afirmă că sunt netemeinice și nelegale din mai multe considerente:

- toate bazele de impozitare suplimentare și toate taxele suplimentare puse în sarcina X SRL pentru cheltuieli realizate în anul 2014, au fost stabilite cu încălcarea termenului de prescripție;

- în condițiile în care imobilul din Dâmbul Morii, nr. de inventar 108, a fost înregistrat începând cu anul 2014 ca sediu secundar al contribuabilului, aplicarea exclusivă a regulilor speciale de deducere a cheltuielilor aferente locuințelor de serviciu este nelegală, întrucât pentru restul cheltuielilor (respectiv cele care exced procentului de 44,03% din aceste cheltuieli, alocate pe cheltuieli aferente locuințelor de serviciu) sunt aplicabile prevederile generale în materia cheltuielilor cu sedii secundare. Astfel, câtă vreme imobilul a fost utilizat atât ca locuință de serviciu cât și ca sediu secundar înregistrat la ONRC, în mod concomitent, nu există nicio justificare pentru reconsiderarea deductibilității unui procent de 55,97% din aceste cheltuieli sau a unui procent de 55,97% din TVA aferente acestor cheltuieli așa cum s-a concluzionat prin Raportul de inspecție fiscală;

- pe lângă utilizarea sa ca sediu și locuință de serviciu, imobilul a fost ipotecat sau grevat în vederea obținerii de fonduri necesare activității curente a X SRL și în vederea menținerii unor măsuri de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale, astfel că acest mijloc fix în discuție a fost utilizat de către contribuabil în vederea obținerii de venituri impozabile de-a lungul întregii perioade supuse inspecției fiscale.

5. Cu privire la constatarea bazei de impozitare suplimentară de **X17 lei** pentru impozitul pe profit, petenta consideră că au fost aplicate în mod eronat prevederile Codului Civil român în materia prescripției civile, și reiterează susținerea că toate bazele de impozitare suplimentare și toate taxele suplimentare puse în sarcina X SRL pentru datorii neachitate, pe care organele fiscale le-au considerat ca fiind prescrise în anul 2014, au fost stabilite cu încălcarea termenului de prescripție.

Aceasta afirmă că prescripția nu poate fi constatată de către organele fiscale în locul și pentru contribuabil, nici chiar în temeiul Ordinului nr. 3055/2009 sau a Ordinului nr. 1802/2014, care prevăd obligativitatea înregistrării datoriilor ca venituri atunci când acestea sunt prescrise în condițiile legii, și consideră că dispozițiile pct. 187 din reglementările anexă la Ordinul 3055/2009 și pct. 328 din reglementările anexă la Ordinul nr. 1802/2014 nu îl obligă pe contribuabil să își exercite dreptul de a invoca prescripția în raport cu furnizorii neplătiți și nu dă naștere dreptului organului fiscal de a stabili care este momentul la care s-ar fi prescris aceste datorii.

Societatea invocă prevederile art. 2506 din Codul Civil-*"Prescripția nu operează de drept"* și ale art. 2512 din același Cod Civil conform cărora: *"(1) Prescripția poate fi opusă numai de cel în folosul căruia curge, personal sau prin reprezentant,...* (3) *Dispozițiile prezentului articol sunt aplicabile chiar dacă invocarea prescripției ar fi în interesul statului sau al unităților sale administrativ-teritoriale"*.

6. Cu privire la baza de impozitare pentru impozit pe profit și la TVA aferentă unor cheltuieli cu imobilele deținute de către X SRL și dotările aferente acestor imobile, societatea apreciază că prevederile art. 28 din Codul Fiscal nu pot fi aplicate în sensul refuzării dreptului de deducere a amortizării aferente unor imobile, pe anumite perioade, câtă vreme cel puțin la un moment dat imobilele analizate și dotările aferente, au fost utilizate în cursul activității curente și în scopul obținerii de venituri.

Reprezentantul societății precizează totodată că toate imobilele X SRL au fost avute în vedere la fiecare operațiune de finanțare prin care societatea a obținut capitalul necesar desfășurării activității sale comerciale și apreciază că prin simplul fapt că au făcut parte din patrimoniul societății, indirect societatea a utilizat toate aceste imobile în vederea obținerii de venituri.

Petenta consideră că atâta vreme cât pentru imobilul din Timișul Sec nr. 4, X, a existat un anunț de vânzare în cursul anului 2018, iar imobilul a fost vândut în momentul în care contribuabilul a primit o ofertă convenabilă, nu se poate concluziona că imobilul în cauză nu a fost deținut și utilizat în scopul obținerii de venituri.

7. Cu privire la considerentele privind impozitul pe profit și TVA pentru autoturismul VW cu nr. de inventar 170, societatea menționează că a fost achiziționat în scopul utilizării sale cu titlu de rezervă pentru transportarea unor comenzi de marfă cu volum redus de către agenții și distribuitorii contribuabilului și că este cuprins și individualizat în evidența internă și în contabilitatea X SRL ca făcând parte din parcul auto al societății.

Petenta precizează că nu s-au dedus cheltuieli de utilizare și întreținere pentru acest mijloc de transport, iar contravaloarea amortizării deduse de către XSRL urmează a fi recuperată și înregistrată ca venit impozabil din vânzare, la momentul la care acest bun va fi supus acestei măsuri.

8. În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA aferentă vehiculelor rutiere de tipul motor/motocicletă, contestatara susține că nu există nicio restricție legală impusă contribuabililor pentru achiziția și utilizarea de mijloace de transport de tipul acestora, și nu există nicio limitare a dreptului de deducere a cheltuielilor ocazionate de acest tip de bunuri. Aceasta apreciază că în condițiile în care în prezent există intenția de a introduce și motocicletele în programul Rabla 2020, rezultă că atât persoanele fizice, cât și cele juridice, sunt încurajate să utilizeze astfel de mijloace de deplasare în detrimentul autoturismelor și deci și cheltuielile aferente acestor bunuri trebuie să fie considerate deductibile.

Se menționează că pentru aceste mijloace de transport, angajații nu au putut realiza foi de parcurs pentru simplul motiv că aceste bunuri nu sunt prevăzute cu mijloace de contorizare a distanțelor parcurse, astfel încât lipsa acestor documente nu poate fi considerată o dovadă cu privire la faptul că ele nu ar fi fost utilizate în scopul activității societății.

9. Referitor la cheltuielile pentru achiziția unor bunuri ce nu au legătură cu activitatea societății și TVA aferentă, se reiterează intervenția prescripției pentru anul 2014.

10. În ceea ce privește TVA aferentă facturilor nr. 55/15.09.2014 și nr. 60/02.10.2014, reprezentantul societății afirmă că a fost stabilită cu încălcarea termenului de prescripție.

Totodată, petenta consideră că organele de control au stabilit TVA suplimentară cu încălcarea principiului neutralității TVA și invocă art. 178 alin. (1) lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și citează paragrafele 30, 31 și 36 din Cauza nr. C-424/12, paragraful 36 din Cauza C-X171/12 și paragraful 27 - Cauza C-588/10.

De asemenea, contestatara consideră că organele fiscale nu pot invoca niciun prejudiciu cu privire la modul în care a fost înregistrată, colectată și dedusă TVA aferent celor două facturi menționate mai sus, întrucât facturile respectă cerințele legii contabilității în materia conținutului și condițiilor de emiteri a acestui tip de document, astfel că cerința unică pentru deducere a TVA impusă de art. 173 din Directiva nr. 2006/112/CE este îndeplinită și că, nu în ultimul rând, atât X S.R.L. cât și EC97 S.R.L. au declarat și înregistrat în contabilitate facturile nr. 55/15.09.2014 și nr. 60/03.10.2014 și au declarat în mod corespunzător TVA aferentă acestor facturi.

1.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, solicitând anularea acestora având în vedere faptul că acestea se grevează integral pe Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 care a fost contestat.

În motivare, petenta consideră că, pentru considerentele exprimate la contestarea obligațiilor principale, declarațiile fiscale ale X SRL în perioada 2016-2019 au fost corecte și că nu îi sunt aplicabile prevederile art. 181 din Codul de Procedură Fiscală care reglementează penalitatea de nedeclarare a obligațiilor fiscale.

11.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de T lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2014-30.09.2019.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/06.03.2020, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 10.01.2020-26.02.2020. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al altor mașini și echipamente”, cod CAEN 4669.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe, cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de SC X SRL:

1. Operatorul economic a procedat la reevaluarea imobilelor aflate în patrimoniul societății și a înregistrat valoarea majorată a acestora în contul 105-„Rezerve din reevaluare”, la data efectuării verificărilor soldul contului 105 fiind în sumă de X18,09 lei.

Echipa de control a verificat fișa mijlocului fix pentru fiecare imobil, în care este trecută valoarea reevaluată a bunului, în corespondență cu amortizarea lunară calculată și înregistrată în fișa contului 681-„Cheltuieli cu amortizarea” și a constatat că societatea a dedus la calculul profitului impozabil, prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea, rezerva din reevaluare, fără a constitui elemente similare veniturilor pentru partea din amortizarea lunară care revine valorii reevaluate, fiind încălcate prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 19 alin. (1) și ale art. 26 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, echipa a stabilit venituri suplimentare în sumă totală de **X19 lei**, aferente cotei-părți din deducerea lunară de amortizare, care corespunde valorii reevaluate, doar pentru

imobilele unde s-a înregistrat surplus din reevaluare și a procedat la recalcularea profitului impozabil.

2. Organele de control au analizat modul de deducere a cheltuielilor generate de exploatarea autoturismelor aflate în patrimoniul societății și au constatat că persoana impozabilă a dedus în integralitate aceste cheltuieli și pentru autoturisme care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice desfășurate de către societatea verificată.

Astfel, urmare a verificărilor, s-a constatat că în perioada octombrie 2018– septembrie 2019 societatea a alocat, succesiv, d-nei D Roxana, având funcția de economist, în baza contractului individual de muncă nr. 147/02.10.2018, și fără atribuții de agent de vânzări, după cum rezultă din fișa postului, 2 mijloace de transport, respectiv autoturismul Jaguar Pace, cu numărul de înmatriculare X25MDL (în perioada 15.10.2018–19.06.2019) și autoturismul Alfa Romeo, cu numărul de înmatriculare X25MDL (în perioada 01.08.2019–30.09.2019).

Pentru autoturismele mai sus menționate nu s-a făcut dovada utilizării exclusive în scopul activității economice desfășurate de către societatea verificată, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (3) lit I) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 (1) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, s-a limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor asociate celor 2 autoturisme și s-a majorat profitul impozabil cu suma de **X10 lei** (X20 lei x50%).

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 68 (1) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, s-a limitat la 50% dreptul de deducere a TVA pentru cheltuielile asociate celor 2 autoturisme, fiind stabilită TVA suplimentară în sumă de **X11 lei** (X21 leix 50%).

3. În urma verificărilor s-a constatat că operatorul economic a deținut în patrimoniul autoturisme pentru care a limitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, la nivelul deductibil de 1.500 lei/lună, dar pentru care, la ieșirea din patrimoniul societății, nu a fost limitată cheltuiala cu amortizarea la nivelul limitei deductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile pct. 27 Titlul II din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 28 alin. (14) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **X12 lei**.

4. Echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2017 societatea nu a tratat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol care depășesc limita de 2%, stabilită conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în anul 2017 societatea a înregistrat în contul 623.1-”Protocol” cheltuieli în sumă totală de X22 lei, din care, în conformitate cu prevederile anterior menționate, era deductibilă doar suma de X23 lei. Drept urmare, cu suma de **X24 lei**, reprezentând cheltuieli de protocol peste limita legală, a fost majorat rezultatul fiscal al anului 2017.

5. În perioada 01.01.2014– 30.09.2019 societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli nedeductibile cu sponsorizarea, după cum urmează:

- în anul 2014, suma de X25 lei;
- în anul 2015, suma de X26 lei;
- în anul 2016, suma de X27 lei;
- în anul 2017, suma de X28 lei;
- în anul 2018, suma de X29 lei;
- în trimestrul III 2019, suma de X30 lei.

Pentru cheltuielile înregistrate în contul analitic 658.2- „Donatii și subvenții acordate” au fost prezentate contracte de sponsorizare. În urma analizei acestora, în corelație cu sumele înregistrate în contul analitic 658.2 organele de control au constatat următoarele aspecte cu influență fiscală:

a) în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea, în sumă totală de X31 lei, pentru care nu a prezentat contracte, compusă din: suma de X32 lei înregistrată în anul 2014, pentru care nu s-a identificat beneficiarul și nici contractul și suma de totală de X33 lei, reprezentând donații prin SMS, efectuate prin intermediul operatorului VODAFONE, pentru care nu există contracte.

b) În anul 2015 societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă, suma de X14 lei, pentru sponsorizările acordate Asociației R, în baza contractelor nr. 96/01.10.2014 (X34 lei) și nr. 97/05.01.2015 (X35 lei), în vederea organizării de evenimente culturale, în condițiile în care, așa cum rezultă din Registrul asociațiilor și fundațiilor, scopul acestei asociații îl reprezintă „promovarea și desfășurarea de activități educative pentru copiii preșcolari, prin înființarea de grădinițe, cămine, creșe, tabere, organizarea de activități recreative și sportive, excursii în țară și străinătate în colaborare cu asociații și fundații de același profil din țară și străinătate.”

Deoarece beneficiarul sponsorizării nu a avut niciodată ca scop organizarea de evenimente culturale și având în vedere că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea drept să deducă din impozitul pe profit datorat, în limita minimă admisibilă, sponsorizările efectuate în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (2) și art. 4 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 32/1994, urmare a controlului s-a stabilit că sponsorizările în sumă totală de **X14 lei** nu sunt deductibile din impozitul pe profit datorat în exercițiile financiare în care au fost înregistrate.

Drept urmare, cheltuielile în sumă de **X36 lei** (X31+ X14 lei) au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitul pe profit, totodată, rezultând un alt sold reportat al sponsorizărilor efectuate în anul 2015, în sumă de X37 lei.

6. Societatea verificată deține în patrimoniu imobilul cu numărul de inventar 108, situat în localitatea X, Dâmbul Morii, jud. X, utilizat ca locuință de serviciu de către administratorul societății.

Potrivit extrasului CF nr. 119929/05.09.2018, acest imobil este înscris în Cartea Funciară nr. 104515 a localității X, după cum urmează: „S. construită la sol: 226 mp; Construcție cu destinația de locuință de serviciu, compusă din: P – living, loc de luat masa, bucătărie, baie, windfang, debara, garaj, 2 terase, birou, spălătorie-uscătorie, 2 dormitoare, baie, hol, 2 balcoane.”

Acest imobil a fost înregistrat ca punct de lucru al societății, la Oficiul Registrul Comertului de pe lângă Tribunalul X, la data de 25.11.2014 iar conform certificatului constatator nr. 626225/05.11.2019 la acest punct de lucru “nu se desfășoară activitățile prevăzute în actul constitutiv sau modificator”, ci doar “[...] activități proprii de birou pentru societate”.

Deoarece societatea a înregistrat în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea acestui imobil, precum și cheltuieli cu utilitățile și reparațiile, pe care le-a tratat ca și cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil, respectiv al impozitului pe profit și întrucât acest imobil a fost utilizat atât în perioada verificată, dar și în perioada verificată anterior (01.01.2011-30.06.2014), ca și locuință de serviciu de către administratorul societății, care este, totodată, și salariat, organele de control au stabilit că pentru cheltuielile cu amortizarea acestui imobil și cele cu utilitățile și reparațiile societatea are drept de deducere limitat, după cum urmează:

a) Cheltuielile cu amortizarea, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.07.2014–30.09.2019 (63 luni) au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în sumă de X38 lei, conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 24 alin. (11) lit. g) din același act normativ și ale prevederilor art. 25 alin. (3) lit. i)

din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 28 alin. (12) lit. i) din același act normativ.

b) Cheltuielile cu utilitățile, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorate din punct de vedere fiscal cu 10%.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile cu utilitățile în sumă de X39 lei, conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale prevederilor art. 25 alin. (3) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Cheltuielile cu reparațiile, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorate din punct de vedere fiscal cu 10%.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit, pentru perioada 01.01.2014–30.09.2019, cheltuieli nedeductibile cu reparațiile, în sumă de X40 lei.

Astfel, total cheltuieli încadrate ca nedeductibile, aferente locuinței de serviciu, sunt în sumă de **X15 lei** (X38+ X39 + X40 lei).

Totodată, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015) și ale art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2019), a fost stabilită TVA nedeductibilă în sumă totală de **X41 lei** (X42 + X43 lei), aferentă limitei cheltuielilor cu utilitățile și reparațiile (în cotă de 44,03%), stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

7. Organele de control au constatat că societatea înregistrează în evidența financiar-contabilă în contul 401-„Furnizori”, datorii neachitate către diverși furnizori, în sumă totală de X17 lei, înregistrate după cum urmează:

- Furnizori cu termen de plată în perioada 2010-2013, scadenți în anul 2014, în sumă de X44 lei;
- Furnizori cu termen plată în anul 2014, scadenți în anul 2017, în sumă de X45 lei;
- Furnizori cu termen plată în anul 2015, scadenți în anul 2018, în sumă de X46 lei.

În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că operatorul economic nu a avut în vedere termenul de prescripție a datoriilor de 3 ani și nu a prezentat confirmări de sold cu partenerii mai sus menționați, din care să rezulte că aceștia confirmă că suma nu este achitată, sau alte documente din care să rezulte că acești furnizorii neachitați, aflați în perioada de prescripție începând cu anul 2014, au fost notificați și înștiințați de măsurile întreprinse în vederea stingerii datoriei.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile pct. 28 alin. (1) și (2), pct. 39 din O.M.F.P. nr. 2861/2009 *pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii* pct. 328, pct. 594 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal/ art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale art. 2500, art. 2501 și 2517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, după împlinirea termenului de prescriere a datoriilor, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea de venituri impozabile, în sumă totală de **X17 lei**.

8. Din analiza explicațiilor furnizate de dl Bogdan Petru D, administratorul societății și a documentelor prezentate, referitor la activele înregistrate în Registrul mijloacelor fixe, pentru perioada 2014–2019, au reieșit următoarele aspecte:

a) Referitor la imobilul cu nr. inv. 99, situat în localitatea X pe strada 15 Noiembrie nr. 78, care nu este declarat ca punct de lucru, societatea a precizat că „*Pentru imobilul cu nr. inv. 99, imobil situat pe 15 Noiembrie acesta este format dintr-o camera în suprafața de 20 mp, la etaj 3*

din clădirea de la Bursă. Este o cameră de birou ce a fost închiriată până în august 2016, la momentul de față este liberă spre închiriere.” și că în prezent, acest imobil este utilizat ca birou de angajatul G Victor Alexandru. A fost prezentat, contractul individual de muncă al acestuia (nr. 59/16.07.2010), însoțit de fișa postului, semnată în data de 10.01.2018, din care reiese că angajatul are atribuțiuni de reprezentant vânzări și coordonator punct de lucru Sibiu, locul desfășurării activității fiind atât la sediul social, cât și la punctul de lucru din Sibiu sau „Birou coordonare activitate Sibiu– str. 15 Nov., 78 X”.

Organele de control au constatat astfel că societatea nu a folosit acest imobil în scopul activității economice în perioada septembrie 2016–decembrie 2017, drept pentru care în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (1), art. 28 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile efectuate cu amortizarea imobilului în perioada septembrie 2016– decembrie 2017, în valoare totală de **X47 lei** (X48 leix 16 luni), nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

b) Referitor la imobilul cu nr. inv. 173 „Stație Carburant”, situat în localitatea X pe str. Timișul Sec nr. 4, care nu este declarat ca punct de lucru, societatea a precizat că „Pentru imobilul cu nr. inv. 173, Stație Carburant vă comunicăm că la data de 25.03.2014 s-a achiziționat un teren de 3157 mp situat pe strada Timișul Sec, Nr. 4, zona Holcim pe care era amplasată o magazie, cabină poartă și rezervoare, toate dezafectate, având destinația construcții industriale și edilitare cu denumirea stație carburant. Pe acest teren s-a dorit să se construiască un imobil ce ar fi servit ca depozit de marfă și de asemenea zonă de birouri pentru personal, întrucât la data achiziției pe acolo trecea centura ocolitoare a Xului, locația era accesibilă vehiculelor de mare tonaj pentru partea de aprovizionare marfă și în același timp sediu ar fi avut vizibilitate.

Odată cu deschiderea noii centuri ocolitoare a orasului ideea de a dezvolta în aceea zonă afacerea nu era cea mai bună variantă și ca urmare s-a renunțat la mutarea sediului.

În tot acest interval de timp acel imobil a funcționat ca spațiu de depozitare marfă, ambalaje, în paralel cu sediu de pe Vlahuță și ulterior cu cel închiriat de pe strada Zizinului.”

Pentru intrarea în gestiunea societății a acestui imobil a fost prezentat contractul de vânzare autentificat sub nr. 639/25.03.2014, încheiat cu societatea ES SRL, în calitate de vânzătoare, actul de dezmembrare al terenului.

Acest imobil a ieșit din patrimoniul societății, fiind prezentate de societate contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5634/16.12.2015, având ca obiect vânzarea unei suprafețe de 196 mp teren, precum și contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5955/17.10.2019, ambele încheiate cu societatea VD SRL, în calitate de cumpărătoare.

Pentru „Gestiunea: Depozit CET” societatea a prezentat Centralizatoare inventar nr. 15 din decembrie 2014, nr. 20 din decembrie 2015, nr. 27 din Decembrie 2016 și nr. 33 din decembrie 2017, din care reiese că acest imobil a fost utilizat într-adevăr, în perioada 2014-2017, ca și depozit de marfă.

Deoarece societatea nu a probat că a folosit acest imobil în scopul activității economice în tot anul 2018 și până în luna octombrie 2019, când a fost vândut, organele de control au considerat că societatea nu avea drept de deducere pentru cheltuielile efectuate cu amortizarea imobilului în perioada ianuarie 2018–septembrie 2019, în valoare totală de **X49 lei** (X50 leix21 luni), fiind incidente prevederile art. 25 alin. (1) și ale art. 28 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, întrucât pentru acest imobil, compus din stație carburanți –nr. inv. 173 și teren– nr. inv. 197, societatea a dedus TVA la achiziție, în valoare totală de X51 lei (X52 lei (clădire + 3.400 mp teren) – X53 lei/TVA aferenta 196 mp vânduți în 2015), în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. a) pct. 1) și ale alin. (5) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă în favoarea statului, cu suma totală de **X54 lei** (X51 lei/20 anix1 an).

c) Referitor la mijlocul fix Focar Tekno, cu numărul de inventar 181, administratorul societății a declarat că acesta „este sursa de încălzire la depozitul de pe str. Timișul Sec”. Acest fapt a rezultat și din raportul de evaluare nr. 196/2019, întocmit la data de 09.10.2019, unde la

punctul 5 „Descrierea proprietății” se precizează că „Magazia este o construcție parter cu structură din fundații beton, pereți zidărie, planșeu beton cu învelitoare tip terasă”, „construcția este în conservare”, „la interior este o sobă tip Tekno”, ce este parte componentă a imobilului vândut în luna octombrie 2019.

Deoarece societatea nu a folosit acest imobil în scopul activității economice în tot anul 2018 și până în luna octombrie 2019, când a fost vândut, s-a concluzionat că nici focarul Tekno, parte componentă a acestui imobil, nu a fost utilizat în activitatea societății în aceasta perioadă.

Având în vedere cele de mai sus, conform prevederilor art. 25 alin. (1) și ale art. 28 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile efectuate cu amortizarea focarului Tekno- inv.181, în perioada ianuarie 2018 – septembrie 2019, în valoare totală de **X55 lei** (X56 lei x 21 luni), nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

9. Conform registrului mijloacelor fixe, societatea deține în patrimoniu autoturismul marca VW, cu numărul de inventar 170, achiziționat cu factura nr. 1067/13.02.2014 în care este înscrisă suma de X57 lei ca bază impozabilă, cu TVA aferentă în sumă de X58 lei.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că acest autoturism nu a fost alocat unui utilizator în cadrul societății, iar societatea nu a probat cu documente că acesta a fost utilizat în scopul activității economice, conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru acest autoturism societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă totală de **X57 lei** (X59 lei x 48 luni), sumă care a fost încadrată în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, pentru acest autoturism nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 28 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a putea fi încadrate în categoria mijloacelor fixe.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **X58 lei**.

10. Organele de control au constatat că societatea are în patrimoniu vehicule rutiere de tipul motor/motocicletă, respectiv: Yamaha TTR –nr. inv.151, Honda –nr. inv.186, Yamaha –nr. inv.189, Solo Suzuki –nr. inv. 51, Honda NC–nr. inv 163, pentru care a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli deductibile cu amortizarea.

Deoarece societatea nu a probat cu documente justificative că aceste vehicule au fost utilizate „în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”, închiriate terților, ori că acestea au fost utilizate în scopuri administrative, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (2) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat cheltuielile efectuate cu amortizarea, în valoare totală de **X60 lei**, încadrându-le în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 305 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă, cu suma totală de **X61 lei**, având în vedere că nu s-a demonstrat că aceste mijloace de transport au fost utilizate în scopul obținerii de venituri taxabile.

11. În perioada verificată, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în diverse conturi de cheltuieli (602.4, 602.8, 603, 611 și 642.2), cheltuieli în sumă totală de X62 lei, pentru achiziția unor bunuri ce nu au legătură cu activitatea societății.

Întrucât achiziția acestor bunuri nu a fost destinată realizării de venituri din operațiuni impozabile/utilizării în activitatea contribuabilului, cheltuielile în sumă totală de **X62 lei** au fost încadrate la nedeductibile, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2014–31.12.2015)

și ale prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 -30.09.2019).

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 298 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu a fost admisă la deducere TVA aferentă în sumă de **X63 lei**.

12. Conform datelor înscrise în bilanța de verificare, la data de 30.09.2019 societatea înregistrează un sold debitor al contului 409- „Furnizori debitori” în sumă totală de X64 lei. Din analiza acestuia s-a constatat că ponderea cea mai mare în acest cont este deținută de furnizorul EC97 SRL, cu suma de X657 lei, înregistrată în analitic 409.1-„Furnizori debitori pt. Cump. de nat. stoc” și cu suma de X66 lei, înregistrată în analitic 409.2- „Furnizori-debitori pt. prestări servi. și exec. lucr.”, sume care înregistrează o vechime mai mare de trei ani.

Conform bilanței sintetice partener „EC97 SRL”, la luna noiembrie 2019 societatea verificată are o creanță totală de recuperat în suma de X67 lei, ce are următoarea componență:

- suma de X657 lei, aflată în soldul contului analitic 409.1, reprezintă plățile efectuate prin bancă către partener în anul 2013, neconcretizate în achiziții de bunuri și servicii;
- suma de X66 lei, aflată în soldul contului analitic 409.2 (inițial 409.4) reprezintă contravaloarea a două facturi emise de EC97 SRL, respectiv factura nr. 55/15.09.2014 în valoare de X68 lei, cu TVA aferentă în sumă de X69 lei și factura nr. 60/03.10.2014 în valoare de X70 lei, cu TVA aferentă în sumă de X71 lei, neconcretizată în prestarea efectivă de servicii;
- suma de X72 lei, aflată în soldul contului analitic 411.1 „EC97 SRL”.

Conform scadențarului clientului la data de 17.12.2019, societatea verificată are de încasat suma de X72,27 lei, aferentă facturilor emise în perioada 25.01.2013– 07.04.2017. Societatea X SRL a întreprins demersuri de recuperare pentru creanțele neîncasate, însă doar pentru suma de X73 lei, solicitând, în acest sens, punerea în executare a titlului executoriu (dosar execuțional nr. 194/2017 BEJ Tereaca Cornel Toma) reprezentat de B.O. seria BACX3AA emis la data de 08.11.2016, scadent la data de 03.02.2017.

S-a constatat că societatea verificată nu s-a înscris la masa credală, în dosarul de insolvență aflat pe rolul Tribunalului X, cu creanțele pe care i le datorează partenerul EC97 SRL.

Echipele de control menționează că la inventariile efectuate în exercițiile financiare 2013 (sumele aflate în soldul contului analitic 409.1 provin din acest an), 2014, 2015 și 2016, există extrase de confirmare de solduri pentru furnizorul EC97 SRL, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Din aceste punctaje a rezultat că societatea verificată a acordat avansuri către EC97 SRL, după cum urmează:

- **an 2014:** X74 lei (cont analitic 409.1: X75 lei, cont analitic 409.2: X66 lei, cont 4426: X76 lei);
- **an 2015:** X77 lei (cont analitic 409.1: X657 lei, cont analitic 409.2: X66 lei, cont 4426: X76 lei);
- **an 2016:** X78 lei (cont analitic 409.1: X657 lei, cont analitic 409.2: X66 lei, cont 4426: X76 lei), rezultând că suma de X66 lei, aferentă facturilor nr. 55/15.09.2014 și 60/03.10.2014, se regăsește din anul 2014 în soldul contului analitic 409.2 (inițial 409.4).

În ambele facturi, la rubrica denumire produse și servicii, s-a înscris explicația „*contravaloare lucrări, conform contract nr. 3/01.08.2014*”. În fapt, s-a constatat că înregistrarea acestor sume în evidența financiar-contabilă, în contul analitic 409.2 (inițial 409.4), s-a efectuat în baza facturilor mai sus menționate, în lipsa acestui contract. Suma aferentă acestor lucrări neexecutate se regăsește în soldul contului analitic 409.2 (inițial 409.4), sold neschimbat de la data de 31.12.2015, după cum rezultă din punctajele efectuate la inventariere.

Drept urmare, având în vedere că suma de X66 lei, aflată în soldul contului analitic 409.2, este aferentă unor servicii facturate de către furnizor, dar care nu au fost prestate efectiv, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X79 lei** a fost respinsă la deducere, aceasta nefiind destinată relizării de venituri din operațiuni taxabile.

13. În urma verificării cheltuielilor înregistrate, în perioada 01.01.2014 – 30.09.2019, în contul analitic 623.1- „Protocol”, inspectorii fiscali au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu băuturile alcoolice, pentru care a dedus TVA în sumă totală de **X80 lei**.

Întrucât aceste bunuri nu erau destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestarea de servicii, conform prevederilor art. 145 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale prevederilor art. 297 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de X80 lei a fost respinsă la deducere.

Având în vedere deficiențele mai sus constatate, urmare a controlului s-au stabilit venituri suplimentare impozabile în sumă totală de X81 lei, precum și cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X82 lei și un impozit pe profit diminuat contrar prevederilor legale privind sponsorizările în sumă de X36 lei, deficiențe care au dus la determinarea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de **X1 lei**. De asemenea, a fost stabilită suplimentar de plată o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X2 lei**.

II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/06.03.2020, dar și aferent obligațiilor curente de plată ale societății declarate la organul fiscal, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de A lei, din care X83 lei dobânzi, X84 lei penalități de întârziere și X9 lei penalități de nedeclarare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014, în condițiile în care aceasta invocă faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe pentru anul 2014 era prescris la data demarării inspecției fiscale.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 10.01.2020- 26.02.2020 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins impozitul pe profit și TVA pentru perioada 01.01.2014-30.09.2019. Inspecția a fost demarată la data de 13.01.2020, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 38.

În susținerea contestației, petenta consideră că actele administrative contestate sunt nule întrucât inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor OG nr. 92/2003 și ale art. 111 din Codul de procedură fiscală în vigoare, în materia prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și precizează că la data la care a fost emis și comunicat contribuabilului Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/09.01.2020, ce a stat la baza emiterii Raportului de inspecție fiscală, respectiv în 09.01.2020, era prescris dreptul A.J.F.P. X de a constata creanțe fiscale suplimentare născute în anul 2014.

În drept, prevederile art. 347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

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

În speță, pentru impozitul pe profit aferent anului 2014 termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003/R privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează

după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R, care prevede că:

„art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

În speță, sunt incidente și prevederile art. 23 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

coroborat cu ale art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 86 Decizia de impunere

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

Art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

se reține că, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se mai reține că potrivit prevederilor art. 22 și 23 din OG 92/2003/R:

„art. 22 Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Se constată deci că, în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să determine impozitele, taxele, contribuțiile și celelalte sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art. 35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În concluzie, orice altă interpretare a prevederilor art. 23 și 91 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

Se reține că, în acest sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: „În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se

determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Rezultă, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014, pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2015, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2016 și se împlinește la data de 01.01.2021, și nu la 01.01.2020 cum susține petenta, astfel că la data demarării inspecției, 13.01.2020, dreptul de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit pentru anul 2014 nu era prescris.

Pentru TVA, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o declare prin decontul de TVA, având în vedere prevederile art. 134, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2014, care dispun:

„art.134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

[...]

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

art. 156¹ Perioada fiscală

(1) *Perioada fiscală este luna calendaristică.*

art. 156² Decontul de taxă

1) *Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

Prin urmare, cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul ar trebui să o determine și să o declare prin decontul de taxă, indiferent dacă și-a îndeplinit această obligație sau nu.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2014, decontul de TVA trebuia să fie depus până la data de 25.01.2015 iar termenul de prescripție a dreptului de acțiune al organelor de inspecție fiscală începe să curgă de la 01.01.2016, și se împlinește la 01.01.2021, prin urmare, având în vedere că data începerii verificării a fost 10.01.2020, se constată că obligațiile suplimentare de plată de natura TVA aferente lunii decembrie 2014 au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Așa cum am arătat anterior, în mod eronat susține petenta că pentru anul 2014 termenul de prescripție începe să curgă de la 01.01.2015, având în vedere că impozitele/taxele datorate bugetului de stat devin opozabile organelor fiscale prin declarațiile contribuabilului care le realizează, depuse pe baza formularelor prevăzute de lege până la termenul la care persoana impozabilă avea obligația să le calculeze și să le declare la organul fiscal de administrare, care în speță sunt 25.03.2015 pentru impozitul pe profit și 25.01.2015 pentru TVA aferentă lunii decembrie 2014, acestea fiind datele la care se naște dreptul de creanță, astfel că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv a anului 2016.

În ceea ce privește verificarea perioadei 01.01.2014-30.11.2014 pentru TVA, având în vedere faptul că în conformitate cu dispozițiile art. 156¹ din Legea 571/2003, perioada fiscală a societății este luna calendaristică, iar dispozițiile art. 156² alin. (1) din același act normativ prevăd că persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale

competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, pentru TVA aferentă lunilor ianuarie-noiembrie 2014, deconturile de TVA trebuiau depuse în perioada 25 februarie 2014-25 decembrie 2014, astfel că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se împlinește la data de 1 ianuarie 2020, cu condiția să nu fi intervenit unul din cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege.

În speță, organele de control precizează că termenul de prescripție a fost întrerupt în luna decembrie 2019, când societății i-a fost comunicat Procesul-verbal nr. X/09.01.2020 întocmit ca urmare a controlului inopinat, în acesta, la Capitolul II „*Constatari*” - pct. 3 „*Consecințe*”, fiind făcută mențiunea că pentru deficiențele constatate în timpul controlului inopinat este necesară efectuarea unei inspecții fiscale.

În drept, organele de control invocă prevederile art. 347 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, care statuează că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

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

precum și pe cele ale art. 92 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la 31.12.2015, menținute la art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea 207/2015, care dispune că:

„art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

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

În ceea ce privește cazurile și condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune organele de control au făcut trimitere la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, care la art. 2537 punctul 4 stipulează că: *„Prescripția se întrerupe: [...] 4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;”*, intenția legiuitorului de a trimite la situațiile prevăzute în codul Civil fiind de netăgăduit.

Ori, așa cum sesizează petenta, în conformitate cu art. 2540 din același Cod Civil, *“Prescripția este întreruptă prin punerea în întârziere a celui în folosul căruia curge prescripția numai dacă aceasta este urmată de chemarea lui în judecată în termen de 6 luni de la data punerii în întârziere.”*, situație care nu se regăsește în cauză.

Astfel, referitor la susținerea organelor de control că termenul de prescripție a fost întrerupt de controlul inopinat, materializat în Procesul-verbal nr. X/09.01.2020, se reține că acest proces verbal constituie mijloc de probă în sensul art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dar nu reprezintă un act prin care societatea să fie pusă în întârziere, astfel că, la data comunicării lui, respectiv la data de 23.12.2019, termenul de prescripție nu a fost întrerupt. În acest sens s-a pronunțat și Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili prin adresa A_LPF-961/22.07.2020 anexată la prezentul dosar.

În drept, în speță organul de control trebuia să aplice prevederile art. 93 din OG 92/2003/R, menținute la art. 112 din Legea 207/2015, conform cărora:

„art. 93 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

Date fiind cele de mai sus nu, poate fi reținută propunerea organelor de control din referatul cauzei, de menținere a constatărilor din decizia atacată și de respingere a contestației pentru TVA aferentă perioadei ianuarie 2014- noiembrie 2014, organul de soluționare fiind obligat să procedeze, cu prioritate, la verificarea excepției prescripției invocate de societatea

contestatoare, în conformitate cu prevederile art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.

[...]

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

care se coroborează cu dispozițiile pct. 9.3 și 9.4 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și același tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.”

Astfel, având în vedere faptul că la data începerii inspecției fiscale, înscrisă în Registrul unic de control cu nr. 38, respectiv la data de 13.01.2020, se împlinise termenul de prescripție **pentru TVA aferentă perioadei 01.01.2014- 30.11.2014**, iar organele de control nu au făcut dovada existenței unor cauze de întrerupere ori de suspendare a cursului prescripției, **urmează a se reține ca întemeiată excepția prescripției invocată de SC X SRL pentru TVA aferentă acestei perioade** și, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

se va admite parțial contestația formulată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-X/06.03.2020, pentru TVA stabilită suplimentar aferent perioadei ianuarie-noiembrie 2014, în sumă de X85 lei.

În ceea ce privește afirmația petentei că inspectorii fiscali au efectuat controlul inopinat din perioada 29.11.2019- 09.01.2020 cu încălcarea prevederilor legale, dat fiind faptul că organele de control au precizat că a fost demarat ca urmare a deschiderii procedurii generale a insolvenței cu privire la debitoarea X SRL, deși, chiar din același Proces-verbal, rezultă că premiza indicată nu era valabilă, întrucât cu privire la X S.R.L. nu s-a dispus niciodată deschiderea procedurii insolvenței, instanța luând act de renunțarea petentei MC S.R.L. la judecarea cererii ce a făcut obiectul dosarului nr. 3852/62/2019, înregistrat pe rolul Tribunalului X, organul de soluționare constată că aceasta este eronată, dat fiind faptul că, în conformitate cu prevederile Titlului VI- Controlul fiscal, Capitolului II-Controlul inopinat, art. 134 și ale art. 135 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“art. 134 Obiectul controlului inopinat

(1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.

art. 135 Reguli privind desfășurarea controlului inopinat

(1) La începerea controlului inopinat, organul de control este obligat să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de control și ordinul de serviciu.

- (2) Efectuarea controlului inopinat trebuie consemnată în registrul unic de control, potrivit legii.
- (3) La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.
- (4) Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare.
- (5) Prevederile art. 113 alin. (2) lit. a), b), e), f), g), j), k) și l), art. 118 alin. (8), art. 124, 125 și art. 132 sunt aplicabile în mod corespunzător și în cazul controlului inopinat.”

legiuitorul nu a impus nicio motivație specială și nici restricții pentru efectuarea de controale inopinate. Astfel, în condițiile în care, așa cum rezultă din extrasul de pe portalul instanțelor de judecată atașat de petentă la contestație, la aceasta s-a introdus de către creditorul SC MC SRL cerere de deschidere a procedurii de faliment, și dat fiind faptul că în condițiile deschiderii procedurii organele de control au un termen limitat pentru a efectua inspecția fiscală, se justifică efectuarea unor verificări preliminare inspecției.

În drept, în speță se reține că prevederile art. 121 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 121 **Selectarea contribuabililor/plătitorilor pentru inspecție fiscală**

(1) **Selectarea contribuabililor/plătitorilor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului. Nivelul riscului se stabilește pe baza analizei de risc.**

(2) Contribuabilul/Plătitorul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.

(3) Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul solicitărilor primite de la alte instituții ale statului, precum și în cazul în care în alte acte normative este prevăzută efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.”

nu condiționează efectuarea verificărilor de deschiderea procedurii falimentului, selectarea contribuabililor care urmează a fi supuși inspecției efectuându-se de către organul de inspecție competent în funcție de rezultatul analizei de risc, legiuitorul precizând expres că persoana impozabilă nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare. Se mai reține că, având în vedere constatările controlului inopinat, în mod justificat organele de control au propus efectuarea unei inspecții fiscale la SC X SRL, decizia de demarare a inspecției fiind justificată și respectând prevederile Titlului VI- Controlul fiscal din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, prevederile art. 102 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență citate de petentă, potrivit cărora:

“art. 102

(1) *Cu excepția salariațiilor ale căror creanțe vor fi înregistrate de administratorul judiciar conform evidențelor contabile, toți ceilalți creditori, ale căror creanțe sunt anterioare datei de deschidere a procedurii, vor depune cererea de admitere a creanțelor în termenul fixat în hotărârea de deschidere a procedurii; cererile de admitere a creanțelor vor fi înregistrate într-un registru, care se va păstra la grefa tribunalului. Sunt creanțe anterioare și creanțele bugetare stabilite printr-o decizie de impunere întocmită ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului. În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală pe baza analizei de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței, conform evidențelor proprii, în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul.”*

precizează că organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală pe baza analizei de risc în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, acestea fiind restrictive doar în ceea ce privește termenul de efectuare a inspecției în cazul deschiderii procedurii, posibilitatea efectuării unei inspecții fiind independentă de deschiderea sau nu a procedurii insolvenței, în conformitate cu prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este fondată în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.01.2014-30.11.2014 și nefondată pentru impozitul pe profit aferent anului 2014 și pentru TVA aferentă lunii decembrie 2014 și se va proceda la analiza pe fond a contestației pentru impozitele și taxele pentru care inspectia s-a efectuat în interiorul termenului de prescripție.

B. Pe fond

III.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X86 lei și la TVA în sumă de X87 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele deficiențe, cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de SC X SRL:

1. Operatorul economic a procedat la reevaluarea imobilelor aflate în patrimoniul societății și a înregistrat valoarea majorată a acestora în contul 105-„Rezerve din reevaluare”, la data efectuării verificărilor soldul contului 105 fiind în sumă de X18,09 lei.

Echipa de control a verificat fișa mijlocului fix pentru fiecare imobil, în care este trecută valoarea reevaluată a bunului, în corespondență cu amortizarea lunară calculată și înregistrată în fișa contului 681-„Cheltuieli cu amortizarea” și a constatat că societatea a dedus rezerva din reevaluare la calculul profitului impozabil, prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea, pentru imobilul din str. Alexandru Vlahuță și pentru imobilul din str. 15 Noiembrie, fără a constitui elemente similare veniturilor pentru partea din amortizarea lunară care revine valorii reevaluate, fiind încălcate prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 19 alin. (1) și ale art. 26 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, echipa a stabilit venituri suplimentare în sumă totală de **X19 lei**, aferente cotei-părți din deducerea lunară de amortizare, ce corespunde valorii reevaluate, doar pentru imobilele unde s-a înregistrat surplus din reevaluare și a procedat la recalcularea profitului impozabil, din care X88 lei reprezintă veniturile care corespund rezervei din reevaluare pentru imobilul din str. 15 Noiembrie dedusă în anul 2014.

Referitor la această deficiență prin contestația formulată petenta nu aduce nicio motivare în fapt și în drept privind fondul cauzei, iar invocarea prescripției pentru obligațiile aferente anului 2014, constatată anterior ca nefondată în ceea ce privește impozitul pe profit aferent acestui an, acoperă doar veniturile care corespund rezervei din reevaluare pentru imobilul din str. 15 Noiembrie, dedusă în anul 2014, în sumă de X88 lei (impozit pe profit aferent X33 lei).

Drept urmare, pentru impozitul pe profit în sumă de **X33 lei** aferent veniturilor suplimentare, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pe fond**, iar pentru impozitul în sumă de **X89 lei** (X90 lei x 16%) **contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

2. Echipa de inspectie fiscală a constatat că în anul 2017 societatea nu a tratat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol care depășesc limita de 2%, stabilită conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în anul 2017 societatea a înregistrat în contul 623.1-”Protocol” cheltuieli în sumă totală de X22 lei, din care, în conformitate cu prevederile anterior menționate, era deductibilă doar suma de X23 lei. Drept urmare, cu suma de **X24 lei**, reprezentând cheltuieli de protocol peste limita legală, a fost majorat rezultatul fiscal al anului 2017.

Referitor la această deficiență prin contestația formulată petenta nu aduce nicio motivare în fapt și în drept, astfel că pentru impozitul pe profit în sumă de **X91 lei**, determinat aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de X24 lei, **contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

3. În urma analizei cheltuielilor înregistrate în contul analitic 658.2- „Donatii și subvenții acordate”, în corelație cu sumele înregistrate în contul analitic 658.2, organele de control au constatat că în anul 2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de **X32 lei**, pe care le-a dedus din impozitul pe profit aferent anului 2014, pentru care nu s-a identificat beneficiarul și nici contractul, devenind incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la această deficiență prin contestația formulată petenta nu aduce nicio motivare în fapt și în drept privind fondul cauzei, iar invocarea prescripției pentru obligațiile aferentei anului 2014 a fost costată anterior ca nefondată în ceea ce privește impozitul pe profit aferent acestui an, astfel că pentru impozitul pe profit dedus nejustificat în sumă de **X32 lei**, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pe fond.**

4. În perioada verificată, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în diverse conturi de cheltuieli (602.4, 602.8, 603, 611 și 642.2), cheltuieli în sumă totală de X62 lei, pentru achiziția unor bunuri ce nu au legatură cu activitatea societății.

Întrucât achiziția acestor bunuri nu a fost destinată realizării de venituri din operațiuni impozabile/utilizării în activitatea contribuabilului, cheltuielile în sumă totală de **X62 lei (din care X92 lei în anul 2014)** au fost încadrate la nedeductibile, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2014–31.12.2015) și ale prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2019).

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 298 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu a fost admisă la deducere TVA aferentă în sumă de **X63 lei**, **din care X93 lei în anul 2014.**

Referitor la această deficiență prin contestația formulată petenta nu aduce nicio motivare în fapt și în drept privind fondul cauzei, iar invocarea prescripției pentru impozitul pe profit aferent anului 2014, constată anterior ca nefondată, acoperă doar cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă de X92 lei.

Drept urmare, pentru impozitul pe profit în sumă de **X94 lei**, aferent cheltuielilor încadrate la nedeductibile în sumă de X92 lei, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pe fond**, iar pentru impozitul în sumă de **X95 lei** (X96 lei x 16%) **contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

Totodată, pentru TVA în sumă de **X97 lei** (X63 lei TVA totală aferentă achiziției unor bunuri ce nu au legatură cu activitatea societății- X93 lei TVA care a fost dedusă în perioada ianuarie-noiembrie 2014 pentru care se împlinise prescripția și pentru care s-a admis anterior contestația) **contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

5. În urma verificării cheltuielilor înregistrate în perioada 01.01.2014 – 30.09.2019 în contul analitic 623.1- „Protocol”, inspectorii fiscali au constatat că în luna decembrie 2015 și în luna decembrie 2017 societatea a înregistrat cheltuieli de protocol aferent achiziției de băuturi alcoolice, pentru care a dedus TVA în sumă totală de X80 lei (X98 lei în decembrie 2015+ X99 lei în decembrie 2017).

Întrucât aceste bunuri nu erau destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestarea de servicii, conform prevederilor art. 145 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale prevederilor art. 297 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X80 lei** a fost respinsă la deducere.

Referitor la această deficiență prin contestația formulată petenta nu aduce nicio motivare în fapt și în drept, astfel că pentru TVA dedusă nejustificat la achiziția băuturilor alcoolice, în sumă de **X80 lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

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

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.*

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

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, conform cărora:

„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, care prevede că:

„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.

Ori în speță, prin contestația depusă petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de **X100 lei**, din care **X101 lei impozit pe profit (X89 lei+ X91 lei+ X95 lei) și X87 lei TVA (X97 lei+ X80 lei)**, iar cu privire la impozitul pe profit în sumă de **X102 lei (X33 lei+ X32 lei+ X94 lei)** aferent anului 2014, societatea invocă doar prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru acest an (constatată anterior ca neîntemeiată) și nu aduce nicio motivare în fapt și în drept privind fondul cauzei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca nemotivată** contestația societății pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **X100 lei**, din care **X101 lei impozit pe profit și X87 lei TVA**, și **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pe fond pentru impozitul pe profit în sumă de X102 lei.**

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X103 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății această obligație de plată, în condițiile în care se constată că operatorul economic a dedus cheltuieli cu amortizarea autovehiculelor descărcate din gestiune, în sumă mai mare decât avea drept în mod legal.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că operatorul economic a deținut în patrimoniul autoturisme pentru care a limitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, la nivelul deductibil de 1.500 lei/lună, pentru care, la ieșirea din patrimoniul societății, nu a fost limitată cheltuiala cu amortizarea la nivelul limitei deductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile pct. 27 Titlul II din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 28 alin. (14) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a stabilit o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă la calculul profitului impozabil în sumă totală de **X12 lei**.

În drept, conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 25 alin. (3) lit. i) și art. 28 alin. (14), coroborat cu dispozițiile secțiunii a 8-a Amortizarea fiscală, punctul 27 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

Legea 227/2015

„art. 25 **Cheltuieli**

[...]

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

ART. 28 Amortizarea fiscală

[...]

(14) *Prin excepție de la prevederile art. 7 pct. 44 și 45, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (12) lit. h). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

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

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;

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

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.”

HG 1/2016

„27. *În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (14) din Codul fiscal, la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor de transport din categoria M1, valoarea rămasă neamortizată este deductibilă în limita a 1.500 lei înmulțită cu numărul de luni rămase de amortizat din durata normală de funcționare stabilită de contribuabil potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.”*

Conform acestor prevederi legale, pentru mijloace de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare mijloc de transport, în limita a 1.500 lei/lună. În aplicarea acestei prevederi legiuitorul a explicitat că la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor de transport din categoria M1, valoarea rămasă neamortizată este deductibilă în limita a 1.500 lei înmulțită cu numărul de luni rămase de amortizat. Astfel, valoarea care depășește nivelulul de deductibilitate este nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal.

În speță, se reține că din analiza registrului mijloacelor fixe și a registrului de evidență fiscală, în corelație cu înregistrările contabile și declarațiile fiscale ale societății, organele de control au constatat că pentru 3 autovehicule societatea a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu depășirea plafonului de amortizare de 1.500 lei/autovehicul, dar nu a limitat deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la iesirea bunului din patrimoniu, după cum urmează:

a) Autoturismul BMW320d (nr. inv. 191) a ieșit din gestiune în luna ianuarie 2019, societatea înregistrând cheltuiela cu diferența rămasă neamortizată în categoria cheltuielilor deductibile, în contul 6583 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”, respectiv suma de X104 lei (X105 leix32 luni), în loc de 48.000 lei (1.500leix32 luni), rezultând o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal în sumă totală de **X106 lei**.

b) Autoturismul Jaguar F-Pace Prestige (nr. Inv. 203) a ieșit din gestiune în luna iunie 2019, societatea înregistrând cheltuiala cu diferența rămasă neamortizată în categoria cheltuielilor deductibile, în contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital", respectiv suma de X107 lei [(X108 leix36 luni)- 7.929,32 lei], în loc de 54.000 lei (1.500 leix36 luni), rezultând o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal în sumă totală de **X109 lei**.

c) Autoturismul Jeep Wrangler (nr. inv. 154) a ieșit din gestiune în luna martie 2016, societatea înregistrând cheltuiala cu diferența rămasă neamortizată în categoria cheltuielilor deductibile, în contul 658.3 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital", respectiv suma de X110 lei, față de suma de 4.500 lei (1.500x3 luni rămase), rezultând o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal în sumă totală de **X111 lei**.

Cu privire la această constatare a organelor de control, petenta afirmă că a fost stabilită în baza unei norme metodologice care adaugă la lege și care încalcă prevederile art. 69 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative și prevederile art. 9 din Codul Civil.

Aceasta susține că prevederile art. 28 alin. (14) din Codul Fiscal care limitează dreptul de amortizare pentru mijloacele fixe constând în autovehicule la suma de 1.500 lei pe lună, reprezintă o excepție de la regula deductibilității integrale a amortizării aferente mijloacelor fixe și trebuie interpretată restrictiv, în sensul că se aplică doar până la momentul vânzării bunului, amortizării deduse ulterior vânzării fiindu-i aplicabil regimul de deducere stabilit de prevederile art. 28 alin. (12) lit. h) și art. 25 alin. (1) din Codul Fiscal, prin raportare la prețul vânzării și perioada de amortizare rămasă la momentul vânzării. Faptul că prin normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 28 alin. (14) din Codul Fiscal (adoptate prin Hotărâre de Guvern) s-a prevăzut păstrarea regimului special de amortizare limitată și în ceea ce privește amortizarea după vânzare mijlocului fix, este, în opinia petentei, o eroare în modul de legiferare a problemei în discuție, care încalcă prevederile art. 69 din Legea nr. 24/2000 și prevederile art. 9 din Codul Civil.

Cu privire la aceste susțineri ale petentei, se reține că Constituția, legea supremă în România, consacră la art. 1 alin. (4) principiul separării puterilor în stat: "(4) Statul se organizează potrivit principiului separației și echilibrului puterilor - legislativă, executivă și judecătorească - în cadrul democrației constituționale". Conform acesteia, Guvernul, parte a puterii executive în România, adoptă hotărâri și ordonanțe (art. 108 alin. (1) din Constituția României- „(1) Guvernul adoptă hotărâri și ordonanțe.”). Mai mult, **hotărârile Guvernului României sunt emise**, conform prevederilor art. 108 alin. (2) din Constituția României, **pentru organizarea executării legilor-** "(2) Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor".

În speță, **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au fost aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 1/2016, pentru organizarea executării (aplicarea) Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal** și nu pentru interpretarea legislativă a sensului unor norme legale, așa cum greșit a reținut contestatoarea, care invocă aplicabilitatea, în acest caz, a prevederilor art. 69 din Legea nr. 24/2000 și art. 9 alin. (1) din Codul Civil, **pentru că nu Parlamentul este cel care pune în executare legea adoptată, ci Guvernul**.

De altfel, H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a fost adoptata de Guvernul Romaniei în temeiul prevederilor art. 108 (Actele Guvernului) din Constituția României, republicată, și a art. 1 alin. (1) și art. 5 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în baza proiectului inițiat de Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la art. 1 alin. (1) și art. 5 alin. (3) stipulează următoarele:

- art. 1 alin. (1): "Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor

impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

- 5 alin. (3): ***Normele metodologice sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I.***

Prin urmare, nu poate fi reținută excepția de nelegalitate invocată de contestatoare, elaborarea H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal efectuându-se cu respectarea prevederilor Legii nr. 24/2000 privind Normele de tehnică legislativă și a prevederilor H.G. 591/2009 pentru aprobarea Regulamentului privind procedurile, la nivelul Guvernului, pentru elaborarea, avizarea și prezentarea proiectelor de documente de politici publice, a proiectelor de acte normative, precum și a altor documente, în vederea adoptării/aprobării.

Astfel, susținerea petentei conform căreia așa cum vânzarea oricărui mijloc fix al contribuabilului reprezintă o operațiune efectuată în vederea obținerii de venituri impozabile, și cheltuiala aferentă bunului vândut reprezintă o cheltuială utilă și necesară în vederea obținerii de venituri trebuind să fie tratată ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal, nu poate fi reținută de către organul de soluționare deoarece legiuitorul a limitat expres cheltuiala pe care avea dreptul să o deducă pentru autoturismele în cauză, diferențiindu-le de celelalte mijloace fixe.

Contestatarea invocă Decizii ale Comisiei Fiscale Centrale, care au statuat că amortizarea mijloacelor fixe la momentul vânzării lor, în limita prețului obținut din vânzare, reprezintă integral o cheltuială deductibilă.

Invocarea de către societate a faptului că, potrivit prevederilor Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, cheltuiala înregistrată ca urmare a cedării unui mijloc fix amortizabil reprezintă o cheltuială în scopul realizării de venituri impozabile, nu este aplicabilă în cauză, deoarece decizia citată este dată în aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, căruia îi corespunde art. 28 alin. (17) din Legea nr. 227/2015 privind Cod fiscal, și nu prevederile art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Cod fiscal, în baza căruia a fost limitată cheltuiala cu amortizarea.

Mai mult, contestatoarea nu a avut în vedere dispozițiile art. 28 alin. (17) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care stabilesc că:

“(17) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală, cu excepția celor prevăzute la alin. (14).”

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„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.

art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că

„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 se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/06.03.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020, **cu privire la impozitul pe profit în sumă de X103 lei.**

III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X112 lei și la TVA în sumă de X11 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere 50% din TVA și din cheltuielile generate de achiziția și exploatarea a două autoturisme și au stabilit în sarcina societății aceste obligații suplimentare de plată, în condițiile în care societatea nu a probat utilizarea acestora exclusiv în scopul activității impozabile/taxabile desfășurate.

În fapt, organele de control au analizat modul de deducere a cheltuielilor generate de exploatarea autoturismelor aflate în patrimoniul societății și au constatat că persoana impozabilă a dedus în integralitate aceste cheltuieli și pentru autoturisme care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice desfășurate de către societatea verificată.

Astfel, s-a constatat că în perioada octombrie 2018– septembrie 2019, societatea a alocat, succesiv, d-nei D Roxana, având funcția de economist în baza contractului individual de muncă nr. 147/02.10.2018 și fără atribuții de agent de vânzări, după cum rezultă din fișa postului, 2 mijloace de transport, respectiv autoturismul Jaguar Pace, cu numărul de înmatriculare X25MDL (în perioada 15.10.2018–19.06.2019) și autoturismul Alfa Romeo, cu numărul de înmatriculare X25MDL (în perioada 01.08.2019–30.09.2019).

Pentru autoturismele mai sus menționate societatea nu a făcut dovada utilizării exclusive în scopul activității economice, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 (1) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, s-a limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor asociate celor 2 autoturisme și s-a majorat profitul impozabil cu suma de **X10 lei** (X20 lei x50%). Totodată, în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 68 (1) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, s-a limitat la 50% dreptul de deducere a TVA ferentă cheltuielilor asociate celor 2 autoturisme, fiind stabilită TVA suplimentară în sumă de **X11 lei** (X21 lei x 50%).

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu prevederile pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform cărora:

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență 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 recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

I) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016

“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, conform prevederilor Codului fiscal, în cazul autovehiculelor cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost **limitat la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, acest drept fiind **nelimitat** în cazul în care vehiculele respective sunt **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Pe linie de TVA, sunt incidente dispozițiile art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, conform cărora: „art. 298 **Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 – 301.”

Normele date în aplicarea Legii 227/2015 aprobate prin HG 1/2016.

„68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) (...) **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească **foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:** categoria de vehicul utilizat, **scopul și locul deplasării**, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal.(...) Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) *Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.”*

Din prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile** și că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Legiuitorul a mai prevăzut că în cazul în care situația de fapt constatată în urma inspecției este diferită de cea prezentată de către persoana impozabilă, în baza dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

În speță, se reține că societatea nu a prezentat cu prilejul inspecției foi de parcurs din care să reiasă că autovehiculele în speță au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În susținerea contestației, societatea a prezentat foi de parcurs întocmite pentru perioada 15.10.2018–17.06.2019, pentru autoturismul Jaguar Pace, cu numărul de înmatriculare X25MDL și foi de parcurs pentru perioada 06.08.2019–27.09.2019, pentru autoturismul Alfa Romeo, cu numărul de înmatriculare X25MDL, în care la rubrica „Observații” sunt înscrise informații sumare de genul „client”, „partener”, „vizită client”, „vizită filială”, „depozit” sau orașul unde s-a efectuat deplasarea „București”, fapt care nu poate fi asimilat cu o justificare a scopului deplasării. În fapt, pe nici una dintre foile de parcurs nu este precizat scopul în care s-a efectuat deplasarea în concordanță cu atribuțiile persoanei care le-a întocmit, informație care este obligatorie conform normelor legale antecitate.

Din analiza foilor de parcurs, se mai reține că pentru data de 26.11.2018 au fost prezentate două foi de parcurs care conțin informații diferite privind nr. total de km. Parcurși (10 Km, respectiv 12Km), locația unde s-ar fi deplasat d-na D (depozit, respectiv client Rap Group), deși ora de plecare de la sediu este într-un caz 8:15 și în celălalt caz 8:20. Totodată, foile de parcurs sunt completate în totalitate cu mijloace de tehnoredactare asistată de calculator, fapt care denotă că nu au fost întocmite anterior efectuării curselor și nu au fost asupra șoferului la momentul efectuării deplasării, (așa cum prevede art. 27 alin. (2) lit. b) din Regulamentul de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, aprobat prin Hotărârea nr. 1391/2006: „(2) *Persoanele juridice deținătoare de vehicule au, pe lângă cele prevăzute la alin. (1), și următoarele obligații: b) să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă;*”) pentru că la emiterea lor

s-ar fi cunoscut doar ora plecării, dar nu și ora sosirii la „partener”, ora plecării de la acesta și ora revenirii la sediu.

Date fiind aceste constatări, se conturează ideea că foile de parcurs au fost întocmite ulterior inspecției. Se mai reține că prin prezentarea acestora după finalizarea controlului, nu s-a putut verifica dacă informațiile conținute sunt în concordanță cu informațiile din bonurile de alimentare cu combustibil în ceea ce privește data/ora alimentării și locația de unde s-a efectuat alimentarea, în nicio foaie de parcurs nefiind înscrise date privind deplasarea la stația Peco sau cantitatea de combustibil alimentată/în rezervor.

În perioada supusă verificării, petenta a deținut între 16-21 autoturisme.

Conform documentelor la dosar, organele de control au efectuat o analiză a situației parcului auto și a utilizatorilor autoturismelor din patrimoniul societății și că au fost acceptate la deducere cheltuielile/TVA pentru autoturismele (cu o masă totală autorizată de până la 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri) care se încadrau în categoria excepțiilor prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. l) pct. 1 – 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, s-a constatat că autoturismele Jaguar Pace și Alfa Romeo, ambele cu numărul de înmatriculare X25MDL (păstrat după vânzarea autoturismului Jaguar Pace), au fost utilizate, în perioada octombrie 2018– septembrie 2019, de către d-na D Roxana, angajată în cadrul societății, care în această perioadă a avut funcția de economist, așa cum rezultă din dosarul de personal al acesteia. Organele de control precizează că au acceptat la deducere cheltuielile/TVA aferente autoturismului Jaguar Pace în perioada în care acesta a fost utilizat de către d-na Mariana Benyovszky, manager de achiziții în cadrul societății verificate, al cărei dosar de personal a fost de asemenea solicitat și verificat de echipa de inspecție fiscală.

Conform precizărilor echipei de control, aceasta a verificat dosarul de personal al d-nei D Roxana, care conținea contractul individual de muncă nr. 147/02.10.2018 și actul adițional nr. 1/04.11.2019, prin care a fost modificată funcția salariatei, nu și fișele de post, acestea fiind listate din sistemul informatic.

Conform atribuțiilor postului stabilite prin fișa postului, salariața nu a desfășurat, în perioada 05.10.2018– 30.09.2019, activități similare agenților de vânzări/achiziții, acesteia fiindu-i schimbată încadrarea postului, din economist în agent de vânzări ulterior perioadei verificate (din 07.11.2019, conform anexei la contractul individual de muncă).

Din analiza efectuată s-a constatat că în perioada în care d-na D Roxana a fost angajată în funcția de economist, prin prisma atribuțiilor postului, activitatea desfășurată nu presupunea mobilitate, putând fi desfășurată atât de la sediul social, cât și de la punctul de lucru, care este și locuința de serviciu, situat în localitatea X, str. Canionului, nr. 25, jud. X, unde domiciliază împreună cu soțul său, administratorul Bogdan Petru D. Aceasta nu avea relații, directe sau indirecte, cu furnizorii și clienții societății și, prin urmare, nu avea în atribuții să efectueze deplasări la sediile acestora, și nici nu putea să angajeze societatea față de agenții economici, așa cum reiese din prevederile exprese al punctului 4 “Limite de competență” din fișa postului, care stipulează următoarele: *“Rezolvă problemele specifice activității sale, fără să angajeze societatea față de alți agenți economici.”*

Se reține că atribuțiile de îndeplinit de către d-na D Roxana, în perioada în care a fost încadrată ca economist, erau următoarele:

“1. Viziunea globală a postului

Persoana încadrată în această funcție realizează diferite activități specifice funcției de contabil:

- ține evidența contabilă a operațiilor financiare ale societății, în conformitate cu principiile generale ale contabilității;
- verifică exactitatea documentelor și operațiilor contabile referitoare la încasări și vărsăminte și a altor operații financiare;
- întocmește state financiare și evidențe contabile pentru o perioadă determinată;
- calculează salariile pe baza statelor de ore lucrate sau a muncii prestate de fiecare salariat;
- realizează operațiuni financiare la bănci sau instituții financiare;

- efectuează operațiuni de înscriere în registrele financiare și contabile;
- realizează ținerea unei case și consemnează manipulările curente, într-un registru.

Activități specifice:

- intrări mijloace fixe– imobilizări;
- rezolvare mijloace fixe din stoc – imobilizări;
- realizarea planului de amortizare;
- înregistrare contracte achiziție mijloace fixe;
- introducerea în calculator a facturilor de ieșire clienți;
- încasări de numerar de la clienți;
- facturi ieșire mijloace fixe;
- registrul de bancă în valută– evidență credit + linie de credit;
- evidență furnizori externi;
- diferențe de curs;
- verificarea și refacerea legăturilor pierdute și documente neoperate;
- evidență consum combustibil;
- transmitere încasări – plăți – compensări către satelit;
- note contabile de închidere la sfârșit de lună;
- întocmirea bilanțelor, a registrului jurnal, a registrului TVA, registrului inventar”.

Atribuțiile d-nei D au fost modificate odată cu modificarea încadrării, din economist în agent de vânzări, prin actul adițional nr. 1/04.11.2019 (ulterior perioadei verificate), în concordanță cu noua funcție atribuită, introducându-se, după punctul 4.1, un punct 4.2, ce stipulează următoarele:

“Are dreptul de a semna propriile oferte redactate, să contrasemneze facturi și de asemenea să semneze în contractele comerciale la rubrica care îi corespunde.”, prevedere care este în contradicție cu prevederile exprese al punctului 4 “Limite de competență”

În ceea ce privește susținerea petentei că regula în materia cheltuielilor este deductibilitatea, astfel încât orice situații expres prevăzute de Codul Fiscal (sau alte acte normative cu caracter fiscal) care reglementează excepții de la aceasta regulă, trebuie interpellate în mod restrictiv și limitativ, se reține că aceasta este eronată, legiuitorul stipulând în mod expres că deductibilitatea cheltuielilor/a TVA este condiționată de angajarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile/taxa să fie aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, nu orice cheltuielă este în mod general deductibilă, deci regula nu este deductibilitatea. De asemenea, se reține că legiuitorul a prevăzut măsuri speciale pentru deducerea cheltuielilor și a taxei generate de achiziția și exploatarea autoturismelor cu o masă totală autorizată de până la 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, analiza deductibilității acestora trebuind a se realiza din prisma prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) și ale art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, în condițiile în care legea fiscală prevede că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor/ a TVA pentru acest tip de autoturisme și având în vedere faptul că foile de parcurs prezentate nu cuprind informațiile minime obligatorii prevăzute de norma legală, respectiv nu este precizat „scopul deplasării”, mai mult, sunt în contradicție cu atribuțiile postului deținut de d-na D Roxana, organul fiscal, în mod corect, a considerat nedeductibile în cotă de 50% cheltuielile cu achiziția și exploatarea acestora și TVA aferentă, făcând astfel, justa aplicare a prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 298 din același act normativ.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată**

contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X112 lei și TVA în sumă de X11 lei.

III.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X113 lei și la TVA în sumă de X114 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății aceste obligații suplimentare de plată, în condițiile în care societatea nu a probat utilizarea activelor în speță în scopul activității impozabile/ taxabile desfășurate, pentru întreaga perioadă verificată.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că societatea deține în patrimoniu imobilizări corporale de natura mijloacelor de transport, instalații termice și a clădirilor, pentru care nu a putut proba că au fost utilizate în scopul activității economice pentru întreaga perioadă verificată, fapt pentru care, conform prevederilor art. 21 alin. (1), art. 24 alin. (2) din Legea 571/2003/art. 25 alin. (1), art. 28 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea au fost încadrate în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil. Totodată, pentru mijloacele fixe care nu au fost utilizate în scopul activității economice/au fost utilizate în scopul activității economice doar anumite perioade de timp, s-a respins la deducere TVA/a fost ajustată TVA pentru intervalele în care acestea nu au fost utilizate pentru operațiuni taxabile.

Astfel:

Din analiza explicațiilor furnizate de dl Bogdan Petru D, administratorul societății și a documentelor prezentate, referitor la activele înregistrate în Registrul mijloacelor fixe, pe perioada 2014–2019, au reieșit următoarele aspecte:

a) Referitor la imobilul cu nr. inv. 99, situat în localitatea X pe strada 15 Noiembrie nr. 78, care nu este declarat ca punct de lucru, societatea a precizat că „*Pentru imobilul cu nr. inv. 99, imobil situat pe 15 Noiembrie acesta este format dintr-o camera în suprafața de 20 mp, la etaj 3 din clădirea de la Bursă. Este o cameră de birou ce a fost închiriată până în august 2016, la momentul de față este liberă spre închiriere.*” și că în prezent, acest imobil este utilizat ca birou de angajatul G Victor Alexandru. A fost prezentat, contractul individual de muncă al acestui angajat (nr. 59/16.07.2010), însoțit de fișa postului, semnată în data de 10.01.2018, din care reiese că angajatul are atribuțiuni de reprezentant vânzări și coordonator punct de lucru Sibiu, locul desfășurării activității fiind atât la sediul social, cât și la punctul de lucru din Sibiu sau „*Birou coordonare activitate Sibiu– str. 15 Nov., 78 X*”.

S-a constatat astfel că în perioada septembrie 2016–decembrie 2017 societatea nu a utilizat acest imobil în scopul activității economice desfășurate, drept pentru care cheltuielile efectuate cu amortizarea imobilului în această perioadă, în sumă totală de **X47 lei** (X48 leix 16 luni), au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

b) Referitor la imobilul cu nr. inv. 173 „Stație Carburant”, situat în localitatea X, pe strada Timișul Sec nr. 4, care nu este declarat ca punct de lucru, societatea a justificat intrarea în gestiune în baza contractului de vânzare autentificat sub nr. 639/25.03.2014, încheiat cu societatea ES SRL, în calitate de vânzătoare și actul de dezmembrare al terenului.

Acest imobil a ieșit din patrimoniul societății, fiind prezentate de societate contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5634/16.12.2015, având ca obiect vânzarea unei suprafețe de 196 mp teren, precum și contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5955/17.10.2019, ambele încheiate cu societatea VD SRL, în calitate de cumpărătoare.

Pentru „Gestiunea: Depozit CET” societatea a prezentat Centralizatoare inventar nr. 15 din decembrie 2014, nr. 20 din decembrie 2015, nr. 27 din Decembrie 2016 și nr. 33 din decembrie 2017, din care reiese că acest imobil a fost utilizat conform susținerilor reprezentantului societății, în perioada 2014-2017, ca și depozit de marfă.

Deoarece în perioada ianuarie 2018 -octombrie 2019, când a fost vândut, societatea nu a utilizat acest imobil în scopul activității economice, organele de control au încadrat cheltuielile efectuate cu amortizarea imobilului în această perioadă, în sumă totală de **X49 lei** (X50 leix21 luni), în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Totodată, întrucât pentru acest imobil, compus din stație carburanți –nr. inv. 173 și teren–nr. inv. 197, societatea a dedus TVA la achiziție, în valoare totală de X51 lei (X52 lei (clădire + 3.400 mp teren) – X53 lei/TVA aferenta 196 mp vânduți în 2015), în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. a) pct. 1) și alin. (5) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă în favoarea statului, cu suma totală de **X54 lei** (X51 lei/20 anix1 an).

c) Referitor la mijlocul fix Focar Tekno, cu numărul de inventar 181, administratorul societății a declarat că acesta „este sursa de încălzire la depozitul de pe str. Timișul Sec”. Acest fapt a rezultat și din raportul de evaluare nr. 196/2019, întocmit la data de 09.10.2019, unde la punctul 5 „Descrierea proprietății” se precizează că „Magazia este o construcție parter cu structură din fundații beton, pereți zidărie, planșeu beton cu învelitoare tip terasă”, „construcția este în conservare”, „la interior este o sobă tip Tekno”, care este parte componentă a imobilului vândut în luna octombrie 2019.

Deoarece în perioada ianuarie 2018 -octombrie 2019, când a fost vândut, societatea nu a utilizat acest imobil în scopul activității economice, organele de control au reținut că nici focarul Tekno, parte componentă a acestui imobil, nu a fost utilizat în aceasta perioadă în folosul activității economice generatoare de venituri impozabile și au încadrat cheltuielile efectuate cu amortizarea focarului, în valoare totală de **X55 lei** (X56 lei x 21 luni), în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

d) Referitor la autoturismul marca VW, cu numărul de inventar 170, achiziționat cu factura nr. 1067/13.02.2014, având o bază impozabilă în sumă de X57 lei, cu TVA aferentă în sumă de X58 lei, echipa de control a constatat că nu a fost alocat unui utilizator în cadrul societății și nu s-a probat cu documente că acesta a fost utilizat în scopul activității economice, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003/art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru acest autoturism societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă, cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă totală de **X57 lei** (X59 lei x 48 luni), sumă care a fost încadrată în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, pentru acest autoturism nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 24 alin. (1) din Legea 571/2003/art. 28 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a putea fi încadrat în categoria mijloacelor fixe.

e) Organele de control au constatat că societatea are în patrimoniu vehicule rutiere de tipul motor/motocicletă, respectiv: Yamaha TTR –nr. inv.151, Honda –nr. inv.186, Yamaha –nr. inv.189, Solo Suzuki –nr. inv. 51, Honda NC–nr. Inv 163, pentru care nu a probat cu documente justificative că au fost utilizate „în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”, închiriate terților, ori că acestea au fost utilizate în scopuri administrative, drept pentru care au reconsiderat cheltuielile efectuate cu amortizarea acestora, în valoare totală de **X60 lei**, încadrându-le în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 305 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă, cu suma totală de **X61 lei**, având în vedere că nu s-a demonstrat că aceste mijloace de transport ar fi fost utilizate în perioada verificată în scopul obținerii de venituri taxabile.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. i), art. 24 alin. (1), alin. (2) lit. a) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1) și (3) lit. i) și ale art. 28 alin. (1),

alin. (2) lit. a) și alin. 12 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, care stipulează:

Legea 571/2003

“art. 19 Reguli generale

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

art. 21 Cheltuieli

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

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

art. 24 Amortizarea fiscală

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

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

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

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

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

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

HG 44/2004

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Legiuitorul a mai prevăzut că pentru a fi amortizabil, un mijloc fix trebuie să fie deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, iar în situația în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență 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

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

se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

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

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

art. 28 Amortizarea fiscală

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

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

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

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

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

[...]

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, la determinarea rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice. Legiuitorul limitează deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea și stabilește că un mijloc fix este amortizabil dacă este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, amortizarea calculându-se începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

În interpretarea acestor prevederi legale, cheltuiala cu amortizarea pe perioada de neutilizare nu este deductibilă fiscal, deoarece nu este îndeplinită condiția ca aceasta să fie efectuată în scopul desfășurării activității economice, iar mijlocul fix nu îndeplinește condiția de imobilizare corporală „amortizabilă” deoarece nu este utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Legea 571/2003

“art. 149 **Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

(7) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, conform prevederilor din norme.”

Legea 227/2015

„art. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.

(4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

Din dispozițiile legale mai sus citate rezultă că, în situația în care bunurile de capital nu sunt folosite pentru activități care dau drept de deducere integrală/pentru alte scopuri decât activitățile economice, dreptul de deducere pentru acestea este supus ajustării, pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil și pe o perioadă de 5 ani, pentru celelalte bunuri de capital. Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează „*pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare*” (aplicabil până la 31.12.2015)/”*pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare*” (aplicabil din 01.01.2016).

Analizând documentele existente la dosarul contestației organul de soluționare reține următoarele:

a) Cu privire la imobilul cu nr. inv. 99, situat în localitatea X pe strada 15 Noiembrie nr. 78, care nu este declarat ca punct de lucru, în urma analizei documentelor prezentate și a explicațiilor furnizate de către reprezentantul societății verificate, organele de control au constatat că în perioada septembrie 2016–decembrie 2017, nu a fost utilizat de către societate în scopul activității economice desfășurate, fapt care nu este contrazis de către societate.

b) În ceea ce privește imobilul cu nr. inv. 173 „Stație Carburant”, situat în localitatea X, pe strada Timișul Sec nr. 4, care nu a fost declarat ca punct de lucru, și mijlocul fix Focar Tekno, cu numărul de inventar 181, instalat în acest imobil, conform documentelor prezentate și a explicațiilor furnizate de către reprezentantul societății verificate, organul de soluționare reține că imobilul a fost utilizat în perioada 2014-2017 ca și depozit de marfă, iar din ianuarie 2018, până în octombrie 2019, când a fost vândut, nu a mai fost utilizat în scopul activității economice.

În susținerea contestației, petenta afirmă că atâta vreme cât pentru acest imobil a existat un anunț de vânzare în cursul anului 2018, iar imobilul a fost vândut în momentul în care contribuabilul a primit o ofertă convenabilă, nu se poate concluziona că imobilul în cauză nu a fost deținut și utilizat în scopul obținerii de venituri pentru că o astfel de concluzie ar însemna că deductibilitatea cheltuielilor să fie influențată de condițiile de piață.

Ori aceasta nu explică de exemplu, cum au participat acest imobil, cu dotările aferente, prin simpla lor deținere, la obținerea de venituri impozabile în anul 2018, când societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea. În ceea ce privește faptul că societatea a scos la vânzare clădirea în anul 2018 și că din cauza condițiilor de piață vânzarea a fost efectuată abia la sfârșitul anului 2019, se reține că independent de data la care a fost pusă la vânzare clădirea, având în vedere faptul că imobilul nu a fost folosit de la 01.01.2018, până la vânzarea acestuia în octombrie 2019, în mod legal organele de control au considerat că mijlocul fix nu are calitatea de mijloc fix amortizabil și că societatea nu avea drept de deducere pentru cheltuielile de amortizare în perioada de neutilizare, nefiind aferente desfășurării activității economice. Societatea va avea drept de deducere la momentul înstrăinării.

De altfel se reține că în raportul de evaluare nr. 196/2019, întocmit la data de 09.10.2019, la punctul 5 „Descrierea proprietății” evaluatorul precizează că „*construcția este în conservare*”, astfel că aceasta nu avea cum să participe la obținerea de venituri impozabile în perioada 2018-octombrie 2019, iar cheltuielile aferente nu puteau influența în mod legal rezultatul fiscal al acestor perioade.

În speță devin incidente prevederile **Ordinului nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, prin care se dispune că:

„Amortizarea

238. - (1) *Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.*

(2) *Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor*

corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

(3) Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale.

(4) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(4¹) Prevederile alin. (4) se aplică și în cazul investițiilor imobiliare pentru care nu au fost găsiți încă chiriași.

(5) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

(6) În cazurile menționate la alin. (5), inclusiv în situația prevăzută la pct. 100, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.”

Reprezentantul societății apreciază că prevederile art. 28 din Codul Fiscal nu pot fi aplicate în sensul refuzării dreptului de deducere a amortizării câtă vreme, „*cel puțin la un moment dat*”, imobilele analizate și dotările aferente, au fost utilizate în cursul activității curente și în scopul obținerii de venituri, societatea confirmând astfel că anumite perioade de timp clădirile nu au fost utilizate în scopul activităților impozabile/taxabile.

Ori, prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea pentru mijloace fixe care nu sunt utilizate efectiv în scopul activității economice producătoare de venituri impozabile/taxabile, societatea denaturează nejustificat rezultatul fiscal al perioadei fiscale în care mijlocul fix nu a fost utilizat, în sensul diminuării acestuia, deși conform prevederilor Codului fiscal anterior citate, la calculul impozitului pe profit trebuie avute în vedere veniturile realizate într-un an fiscal și cheltuielile aferente acestora.

Cu privire la afirmația petentei că toate imobilele X SRL au fost avute în vedere la fiecare operațiune de finanțare prin care societatea a obținut capitalul necesar desfășurării activității sale comerciale, astfel că, prin simplul fapt că au făcut parte din patrimoniul societății, indirect societatea a utilizat toate aceste imobile în vederea obținerii de venituri, organul de soluționare reține că acest fapt nu determină un alt tratament fiscal aplicabil cheltuielilor și TVA aferente clădirilor în speță. De altfel, petenta nu a invocat niciun temei de drept care să susțină raționamentul său.

Date fiind cele mai sus prezentate, în soluționarea contestației nu poate fi reținută afirmația petentei că activele analizate în speță au fost utilizate în scopul activității desfășurate și în scopul operațiunilor taxabile pe întreaga perioadă verificată, documentele și motivațiile prezentate în susținere neconfirmând acest fapt, astfel că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuieli cu amortizarea în sumă de X115 lei (X47+ X49+ X55 lei) și au ajustat în favoarea statului TVA în sumă de X54 lei.

c) Referitor la autoturismul VW cu nr. de inventar 170, din documentele la dosar se reține că acesta a fost amortizat integral în perioada verificată și că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea deși nu a prezentat niciun document din care să reiasă că acesta a fost utilizat în scopul activității economice, autovehiculul nefiind alocat vreunui angajat al societății.

Susținerea petentei că autoturismul a fost achiziționat în scopul utilizării sale cu titlu de rezervă pentru transportarea unor comenzi de marfă cu volum redus de către agenții și distribuitorii contribuabilului și este cuprins și individualizat în evidența internă și în contabilitatea X SRL ca făcând parte din parcul auto al societății, nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care afirmația nu este susținută cu documente.

Se mai reține că, în conformitate cu prevederile codului fiscal, societatea avea drept să deducă cheltuielile cu amortizarea fiscală, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, ori societatea nu a alocat acest mijloc de transport niciunui salariat, nu a prezentat foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte utilizarea lui efectivă în activitatea sa, ba mai mult, așa cum afirmă și reprezentantul societății, pentru acest autoturism nu s-au dedus cheltuieli de utilizare și întreținere, astfel societatea însăși recunoscând că mijlocul de transport nu îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere.

De altfel, legislația în vigoare la momentul achiziției prevedea în mod expres că pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Organul de soluționare nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei că prin vânzare urmează a fi recuperată și înregistrată ca venit impozabil contravaloarea amortizării deduse de către X SRL, la momentul la care acest bun va fi supus acestei măsuri. În speță societatea are obligația să aplice legislația în vigoare pe tot parcursul perioadei verificate, respectiv legislația fiscală în vigoare la momentul vânzării. De altfel, referitor la recuperarea cheltuielilor de amortizare la momentul vânzării, se mai reține că acest autovehicul s-a devalorizat constant pe parcursul perioadei în care a fost amortizat și ulterior, astfel că valoarea de vânzare/casare poate fi mult inferioară valorii amortizate.

Astfel, în condițiile în care societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă totală de **X57 lei** (X59 lei x 48 luni), deși autoturismul nu îndeplinea cumulativ condițiile prevăzute de art. 24 alin. (2) din legea 571/2003/art. 28 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru a fi încadrat în categoria mijloacelor fixe amortizabile, respectiv societatea nu a probat că a fost utilizat în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în mod legal organele de control au încadrat suma de **X57 lei** în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

d) Cu privire la vehicule rutiere de tipul motor/motocicletă, respectiv: Yamaha TTR –nr. inv.151, Honda –nr. inv.186, Yamaha –nr. inv.189, Solo Suzuki –nr. inv. 51, Honda NC–nr. Inv 163, pe care societatea le are în patrimoniu contestatara susține că nu există nicio restricție legală impusă contribuabililor pentru achiziția și utilizarea de mijloace de transport de tipul acestora, și nu există nicio limitare a dreptului de deducere a cheltuielilor ocazionate de acest tip de bunuri, dar omite să precizeze că nu a probat cu documente justificative că au fost utilizate „în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”.

Petenta menționează că pentru aceste mijloace de transport, angajații nu au putut realiza foi de parcurs pentru motivul că aceste bunuri nu sunt prevăzute cu mijloace de contorizare a distanțelor parcurse, astfel lipsa acestor documente nu poate fi considerată o dovadă a faptului că ele nu ar fi fost utilizate în scopul activității societății, **dar** în speță se reține că societatea nu numai că nu a întocmit foi de parcurs dar nu prezintă niciun document din care să rezulte utilizarea acestor mijloace fixe în scopul activității economice desfășurate, nu a probat alocarea mijloacelor de transport vreunui salariat care deține permis de conducere pentru această categorie de mijloace de transport. De asemenea, se reține că societatea nu a dedus cheltuieli cu întreținerea, reparațiile și cu combustibili, astfel societatea însăși recunoscând că motocicletele nu îndeplinesc condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere.

Organul de soluționare reține ca pertinentă concluzia organelor de control că pentru vehicule rutiere de tipul motor/motocicletă Yamaha TTR –nr. inv.151, Honda –nr. inv.186, Yamaha –nr. inv.189, Solo Suzuki –nr. inv. 51, Honda NC–nr. Inv 163, nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 24 alin. (2) din Legea 571/2003/art. 28 „Amortizarea fiscală” alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, pentru a putea fi încadrate în categoria mijloacelor fixe amortizabile, respectiv societatea nu a probat că sunt deținute și utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, că are personal angajat care posedă carnet de conducere categoria A pentru a putea conduce aceste motociclete și nu s-a demonstrat că au fost utilizate în scopul activităților sale taxabile.

Pe cale de consecință, în mod legal echipa de control a respins la deducere cheltuielile înregistrate cu amortizarea acestora, în valoare totală de **X60 lei**, și a efectuat ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă, cu suma totală de **X61 lei**, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X113 lei și la TVA în sumă de X114 lei.**

III.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X116 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au asimilat veniturilor impozabile valoarea furnizorilor neachitați pentru care a intervenit termenul de prescripție, în condițiile în care argumentele aduse de către contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform constatărilor organelor de control, SC X SRL înregistrează în evidența financiar-contabilă în contul 401-„Furnizori”, datorii neachitate către diverși furnizori în sumă totală de X17 lei, înregistrate, după cum urmează:

- Furnizori cu termen de plată în perioada 2010-2013, scadenți în anul 2014, în sumă de X44 lei;
- Furnizori cu termen plată în anul 2014, scadenți în anul 2017, în sumă de X45 lei;
- Furnizori cu termen plată în anul 2015, scadenți în anul 2018, în sumă de X46 lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că operatorul economic nu a avut în vedere termenul de prescripție a datoriilor de 3 ani și nu a prezentat confirmări de sold cu partenerii mai sus menționați, din care să rezulte că aceștia confirmă că suma nu este achitată, sau alte documente din care să rezulte că acești furnizorii neachitați, aflați în perioada de prescripție începând cu anul 2014, au fost notificați și înștiințați de măsurile întreprinse în vederea stingerii datoriei.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile pct. 28 alin. (1) și (2), pct. 39 din O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii/pct. 328, pct. 594 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale art. 2500, art. 2501 și 2517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, după împlinirea termenului de prescriere a datoriilor, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea de venituri impozabile, în sumă totală de **X17 lei**, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de **X116 lei**.

Cu privire la constatarea bazei de impozitare suplimentară de **X17 lei** pentru impozitul pe profit, petenta afirmă că prescripția nu poate fi constatată de către organele fiscale în locul și pentru contribuabil nici chiar în temeiul Ordinului nr. 3055/2009 sau a Ordinului nr. 1802/2014, care prevăd obligativitatea înregistrării datoriilor ca venituri atunci când acestea sunt prescrise în condițiile legii, și consideră că dispozițiile pct. 187 din reglementările anexă la ordinul 3055/2009 și pct. 328 din reglementările anexă la Ordinul nr. 1802/2014 nu îl obligă pe contribuabil să își exercite dreptul de a invoca prescripția în raport cu furnizorii neplătiți și nu dă naștere dreptului organului fiscal de a stabili care este momentul la care s-ar fi prescris aceste datorii.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a prescripției pentru impozitul pe profit aferent anului 2014, se reține că la *pct. III A Aspecte de procedură* din prezenta decizie această susținere a petentei a fost constatată ca fiind nefondată, în cazul impozitului pe profit inspecția fiind efectuată în interiorul termenului legal de prescripție.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015/art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și prevederile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare/pct. 5 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

Legea 571/2003

„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.”

Norme metodologice

„12. 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.”

Legea 227/2015

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență 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 recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Norme metodologice

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile/ înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Legiuitorul mai prevede că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Întrucât aria de cuprindere a veniturilor este foarte variată, legiuitorul a înțeles să reglementeze în cuprinsul art. 20 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 23 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, veniturile neimpozabile, așa încât veniturile care nu sunt incluse la acest capitol sunt venituri impozabile.

Legea 571/2003

„Art. 20 Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat

terț, astfel cum acesta este definit la art. 20¹ alin. (3) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. e) și h);

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

h) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare.”

Legea 227/2015

„art. 23 Venituri neimpozabile

La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română;

b) dividendele primite de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 24 alin. (5) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

c) valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării

persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. i) și j);

d) veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

e) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

f) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

g) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări;

h) veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri ca fiind neimpozabile aprobate prin acte normative;

i) veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

j) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;

k) sumele colectate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor;

l) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;

m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;

n) veniturile înregistrate printr-un sediu permanent dintr-un stat străin, în condițiile în care se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin respectiv, iar convenția respectivă prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda scutirii;

o) sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociațiilor, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.”

Rezultă astfel că sumele de bani care provin din creanțe prescrise nu sunt enumerate la categoria veniturilor neimpozabile, ceea ce conduce la concluzia că datoriile comerciale pentru care s-a împlinit termenul de prescripție constituie, pentru un comerciant, venituri supuse impozitării.

Referitor la prescripția extinctivă, adică stingerea dreptului material la acțiune, precizăm că este reglementată de prevederile art. 2500, art. 2501, art. 2517 și art. 2537 din Legea nr. 287/2009/R privind Codul civil, conform căroră:

„art.2500 **Obiectul prescripției extinctive**

(1) Dreptul material la acțiune, denumit în continuare drept la acțiune, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege.

(2) În sensul prezentului titlu, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz.”

Art. 2501 Prescriptibilitatea dreptului la acțiune

(1) Drepturile la acțiune având un obiect patrimonial sunt supuse prescripției extinctive, afară de cazul în care prin lege s-ar dispune altfel.

(2) De asemenea, în cazurile anume prevăzute de lege, sunt supuse prescripției extinctive și alte drepturi la acțiune, indiferent de obiectul lor.”

art. 2517 Termenul general de 3 ani

Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.

art. 2.537 Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;”

Conform prevederilor Codului civil, prescripția unei datorii presupune că, după trecerea unei anumite perioade de timp, debitorul nu mai poate fi obligat la plata restanței respective prin mijloace de constrângere garantate de stat. Practic, dreptul de acțiune împotriva debitorului se prescrie, adică datornicul nu mai poate fi executat silit. Prescripția se întrerupe totuși prin recunoașterea în orice mod a dreptului făcută de cel în folosul căruia curge. Astfel termenul de prescripție poate fi întrerupt prin simpla confirmare a soldului furnizorului efectuată cu ocazia inventarierii.

Organul de soluționare reține că, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici la depunerea contestației, petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că a solicitat și realizat confirmarea soldului furnizorilor prescriși, deci prescripția nu a fost întreruptă. Se mai reține în speță faptul că la efectuarea inventarierii anuale obligatorii, contestatarul nu a respectat prevederile pct. 32 din ANEXA 1 - Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la Ordinul nr. 2861/2009 conform căruia:

„32. Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.”

În susținerea contestației societatea invocă prevederile alin. (1) la art. 2506 din Codul Civil conform căruia „(1) Prescripția nu operează de plin drept.” și ale alin. (1) și (3) la art. 2512 din același Cod Civil care dispune că „(1) Prescripția poate fi opusă numai de cel în folosul căruia curge, personal sau prin reprezentant, și fără a fi ținut să producă vreun titlu contrar ori să fi fost de bună-credință.”, și că „(3) Dispozițiile prezentului articol sunt aplicabile chiar dacă invocarea prescripției ar fi în interesul statului sau al unităților sale administrativ-teritoriale.”, și consideră că invocarea prescripției civile a unor datorii scadente de mai mult de 3 ani, este un drept al debitorului (SC X SRL) care poate fi exercitat doar de către debitor, la libera sa alegere, iar neexercitarea acestui drept nu poate fi „sancționată” de către organele fiscale prin constatarea de baze de impozitare suplimentare cu privire la astfel de sume.

Dar în speță se reține că din suma de X17 lei reprezentând datorii neachitate către diverși furnizori, conform „Scadentar furnizori” anexat la dosar, suma de X117 lei este datorată către SC A SRL, CUIX, societate care este conform informațiilor de pe portalul Tribunalului X în insolvență din 29.08.2013 și în faliment din 29.03.2016, iar petenta nu a făcut dovada că practicianul în insolvență al furnizorului ar fi întreprins demersuri pentru recuperarea datoriei, probabil deoarece acesta a constatat că sumele sunt prescrise. Se mai reține că printre furnizorii neachitați se află și societăți care au fost radiate din Registrul Comerțului astfel că achitarea acestora nu mai este posibilă (de exemplu SC ALUX L SRL CUI X radiată din 2016) și alte societăți care sunt în faliment (de exemplu SC MEP SRL CUIX a intrat în insolvență în 2013, în faliment în 2018). Ori, dat fiind faptul că petenta nu mai poate să achite aceste datorii din cauza falimentului/radierii

societăților, aceasta nu este scutită de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală pentru venitul rezultat.

Faptul că societatea putea evalua în mod credibil beneficiile rezultate din neachitarea datoriilor către furnizori este de netăgăduit în cazul furnizorilor care nu au solicitat în procedura insolvenței plata datoriei/au fost între timp radiți, astfel că petenta a încălcat prevederile legislației fiscale, deoarece nu a reflectat fidel realitatea operațiunilor cu furnizorii în sold, iar prin inacțiunea sa s-a sustras de fapt la plata impozitului pe profit pentru datoriile prescrise pe care nu le-a înregistrat pe venituri.

Susținerile petentei că prescripția nu poate fi constatată de către organele fiscale în locul și pentru contribuabil nici în temeiul Ordinului nr. 3055/2009 sau a Ordinului nr. 1802/2014, care prevăd obligativitatea înregistrării datoriilor ca venituri atunci când acestea sunt prescrise în condițiile legii, nu pot fi reține în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece prevederile legale nu sunt opționale, societatea fiind obligată ca la întocmirea situațiilor financiare anuale, să respecte principiul contabil al prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Deși petenta invocă în contestație dispozițiile pct. 187 din reglementările anexă la Ordinul 3055/2009 și pct. 328 din reglementările anexă la Ordinul nr. 1802/2014, care prevăd „La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.”, în speță se reține că societatea nu a probat că ar fi întreprins vreun demers pentru întreruperea prescripției și achitarea acestor datorii, iar conform prevederilor punctului 34, 255 și 256 din Ordinul nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, aceasta trebuia să le evidențieze în conturi de venituri:

„34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) **veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;**

(1[^]1) *Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).*...

255. - *Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) *venituri din exploatare;*
- b) *venituri financiare;*
- c) *venituri extraordinare.*

256. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

[...]

e) *alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, **datorii prescrise**, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.”*

De altfel, Capitolul VII- *Funcțiunea conturilor* din același Ordin, prevede că în contul 758 “Alte venituri din exploatare” se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și că “*în creditul contului 758- Alte venituri din exploatare se înregistrează:*

[...]

-sume prescise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditorii diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evedențieze sumele respective);”

Potrivit prevederilor legale de mai sus în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. De asemenea, câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Veniturile după natura lor se clasifică în venituri din exploatare, venituri financiare și venituri extraordinare, iar în categoria veniturilor din exploatare se cuprind și alte venituri din exploatare neprecizate expres de lege, cum ar fi cele de natura datoriilor prescise.

Astfel, având în vedere petenta nu a probat că în perioada de prescripție prevăzută de lege furnizorii ar fi solicitat achitarea facturilor și faptul că societatea verificată nu a întreprins niciun demers care să fi întrerupt termenul de prescripție, sumele bănești rămase la dispoziția SC X SRL reprezintă venituri din datorii prescise care se încadrează în categoria alte venituri din exploatare. Ca urmare, plecând de la prevederile legale în materie contabilă potrivit cărora „În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse”, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația înregistrării pe venituri a acestor sume și au procedat la impozitarea acestora.

Totodată, organul de soluționare reține că reducerea datoriilor constituie venituri din exploatare pentru societate care trebuiau să fie evedențiate în contul de profit și pierdere după împlinirea termenului de prescripție.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a prescripției pentru impozitul pe profit aferent anului 2014, se reține că la pct. III A Aspecte de procedură din prezenta decizie această susținere a petentei a fost constatată ca fiind nefondată, în cazul impozitului pe profit inspecția fiind efectuată în interiorul termenului legal de prescripție.

În drept, în conformitate cu art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere -Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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 societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X116 lei.

III.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X118 lei și la TVA în sumă de X119 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au limitat la deducere cheltuielile cu amortizarea, utilitățile și reparațiile locuinței de serviciu, respectiv dacă taxa pe valoare adăugată dedusă pentru utilitățile și reparațiile aferente locuinței date în folosința salariatului, este deductibilă integral, în condițiile în care, conform legii, aceste cheltuieli au deductibilitate limitată.

În fapt, organele de control au constatat că societatea verificată deține în patrimoniu imobilul cu numărul de inventar 108, situat în localitatea X, Dâmbul Morii, jud. X, utilizat ca locuință de serviciu de către administratorul societății, care are și calitatea de angajat.

Potrivit extrasului CF nr. 119929/05.09.2018, acest imobil este înscris în Cartea Funciară nr. 104515 a localității X, după cum urmează: „S. construită la sol: 226 mp; Construcție cu destinația de locuință de serviciu, compusă din: P – living, loc de luat masa, bucătărie, baie, windfang, debara, garaj, 2 terase, birou, spălătorie-uscătorie, 2 dormitoare, baie, hol, 2 balcoane.”

Acest imobil a fost înregistrat, ca punct de lucru al societății, la Oficiul Registrul Comertului de pe lângă Tribunalul X, la data de 25.11.2014, iar conform certificatului constatator nr. 626225/05.11.2019 la acest punct de lucru “nu se desfășoară activitățile prevăzute în actul constitutiv sau modificator”, ci doar “[...] activități proprii de birou pentru societate”.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au stabilit că pentru cheltuielile cu amortizarea acestui imobil și pentru cele cu utilitățile și reparațiile, societatea trebuia să aplice limitările de deductibilitate prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. i) și l) și la art. 24 alin. (11) lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015/art. 25 alin. (3) lit. i) și j) și art. 28 alin. (12) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

a) Cheltuielile cu amortizarea, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.07.2014–30.09.2019 (63 luni) au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în sumă de **X38 lei**, conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 24 alin. (11) lit. g) din același act normativ și ale prevederilor art. 25 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 28 alin. (12) lit. i) din același act normativ.

b) Cheltuielile cu utilitățile, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorate din punct de vedere fiscal cu 10%.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuielile nedeductibile cu utilitățile în sumă de **X39 lei**, conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale prevederilor art. 25 alin. (3) lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Cheltuielile cu reparațiile, aferente unei locuințe de serviciu, sunt deductibile până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzut de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorate din punct de vedere fiscal cu 10%.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit, pentru perioada 01.01.2014–30.09.2019, cheltuieli nedeductibile cu reparațiile, în sumă de **X40 lei**.

Totodată, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015) și ale art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2019), a fost stabilită TVA nedeductibilă în sumă totală de X41 lei (X42 + X43 lei), aferenta limitei cheltuielilor cu utilitățile și reparațiile (în cotă de 44,03%), stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, din care **suma de X119 lei** este aferentă perioadei decembrie 2014-septembrie 2019, și va face obiectul prezentei analize (pentru TVA în sumă de X120 lei, aferentă cheltuielilor cu utilitățile și reparațiile din perioada ianuarie 2014- noiembrie 2014, fiind împlinită prescripția la data demarării inspecției fiscale, așa cum am arătat la analiza pe linie de procedură a contestației).

În drept, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) și l) și la art. 24 alin. (11) lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 25 alin. (3) lit. i) și j) și art. 28 alin. (12) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare din 01.01.2016, care dispun:

Legea 571/2003

„art. 21 Cheltuieli

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;

art. 24 Amortizarea fiscală

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

g) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței;”

Legea 227/2015

„art. 25 Cheltuieli

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

j) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;

art. 28 Amortizarea fiscală

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

i) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare;”

Având în vedere faptul că legiuitorul a stabilit în mod expres că, în cazul unei locuințe de serviciu, cheltuielile nu sunt integral deductibile, se constată că în mod legal organele de control au considerat că cheltuielilor cu amortizarea, utilitățile și reparațiile locuinței de serviciu nu li se aplică regulile generale în materia cheltuielilor cu sedii secundare, așa cum în mod eronat reține contestatoarea, acestea fiind deductibile limitat, după cum urmează:

- ținând cont de faptul că suprafața locuinței de serviciu este de 226 mp, iar suprafața construită prevăzută de legea locuinței este de 115 mp, organele de control au stabilit că **o cotă de 49,12% din cheltuielile cu amortizarea sunt nedeductibile** la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 24 alin. (11) lit. g) din același act normativ (pentru perioada 01.07.2014–31.12.2015), și ale prevederilor art. 25 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 28 alin. (12) lit. i) din același act normativ (pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2019);

- ținând cont de faptul că suprafața locuinței de serviciu este de 226 mp, iar suprafața construită prevăzută de legea locuinței, majorată cu 10% este de 126,5 mp, organele de control au stabilit că **o cotă de 44,03 % din cheltuielile cu utilitățile și reparațiile sunt nedeductibile** la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.07.2014 – 31.12.2015), și cu prevederile art. 25 alin. (3) lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2019).

Acest fapt rezidă și din Normele metodologie de aplicare a Legii 571/2003, respectiv a Legii 227/2015, care prevăd că:

- pct. 36 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 21 alin. (3) lit. i) din Codul fiscal, stipulează:

“36. În cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective.”

- pct. 15 (2) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 25 alin. (3) lit. j) stipulează:

“15 (2) În aplicarea art. 25 alin. (3) lit. j) din Codul fiscal, în cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective.”

Petenta susține că în condițiile în care imobilul din Dâmbul Morii, nr. de inventar 108, a fost înregistrat începând cu anul 2014 ca sediu secundar al contribuabilului, aplicarea exclusivă a regulilor speciale de deducere a cheltuielilor aferente locuințelor de serviciu este nelegală, întrucât pentru restul cheltuielilor (respectiv cele care exced procentului de 44,03% din aceste cheltuieli, alocat pe cheltuieli aferente locuințelor de serviciu) sunt aplicabile prevederile generale în materia cheltuielilor cu sedii secundare și câtă vreme imobilul a fost utilizat atât ca locuință de serviciu cât și ca sediu secundar înregistrat la ONRC, nu există nicio justificare pentru reconsiderarea deductibilității unui procent de 55,97% din aceste cheltuieli sau a unui procent de 55,97% din TVA aferente acestor cheltuieli așa cum s-a concluzionat prin Raportul de inspecție fiscală.

Dar, organul de soluționare constată că suprafața construită la sol a imobilului este de 226 mp, iar construcția este compusă din living, loc de luat masa, bucătărie, baie, windfang, debara, garaj, 2 terase, birou, spălătorie-uscătorie, 2 dormitoare, baie, hol, 2 balcoane. Astfel, existența în planul casei a unui birou și precizarea că la acest sediu se desfășoară activități proprii de birou pentru societate, nu justifică deductibilitatea cheltuielilor pentru întreg imobilul. Criteriul în baza căruia au fost alocate cheltuielile deductibile limitat de către echipa de inspecție fiscală a respectat prevederile legale mai sus menționate, prin raportarea la suprafața prevăzută în Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorată din punct de vedere fiscal, în cazul cheltuielilor cu utilitățile și reparațiile, cu 10%.

Astfel, contrar celor susținute de contestatoare, diferența, în cotă de 50,88 %, din cheltuielile cu amortizarea, respectiv diferența, în cotă de 55,97%, din cheltuielile cu utilitățile și reparațiile, rezultate după alocarea suprafeței locuinței de serviciu, determinată conform prevederilor legale mai sus menționate, raportate la prevederile Legii nr. 114/1996/R, majorată din punct de vedere fiscal cu 10%, reprezintă cheltuieli pentru care s-a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit în perioada verificată.

În speță, imobilul a fost utilizat de către administratorul societății, care este, totodată, și salariat al societății, cu destinația de locuință de serviciu în perioada 01.01.2014– 30.09.2019, în care a fost verificat impozitul pe profit. Acest fapt a rezultat, de altfel, și cu prilejul inspecției fiscale anterioare, efectuată pentru perioada 01.01.2011–30.06.2014. Organele de control precizează că pentru perioada 01.01.2014– 30.06.2014 nu au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu amortizarea, deoarece acestea au fost asimilate salariilor și impozitate în cadrul inspecției fiscale anterioare la finalizarea căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-X 601/30.09.2014.

De asemenea, organele de control precizează că pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 nu au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu utilitățile, deoarece acestea au fost asimilate salariilor și impozitate în cadrul inspecției fiscale anterioare (pentru perioada 01.01.2014– 30.06.2014), iar în perioada 01.07.2014 – 31.12.2014 societatea însăși le-a tratat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În susținerea contestației, reprezentantul societății precizează că pe lângă utilizarea sa ca sediu și locuință de serviciu, imobilul în speță a fost ipotecat sau grevat în vederea obținerii de

fonduri necesare activității curente a X SRL și în vederea menținerii unor măsuri de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale, și consideră că astfel acest mijloc fix a fost utilizat de către contribuabil în vederea obținerii de venituri impozabile de-a lungul întregii perioade supuse inspecției fiscale.

Cu privire la documentele anexate de societate la contestație (Anexa 7), respectiv contracte de împrumut de la diverse societăți bancare, prin care au fost aduse în garanție celelalte imobile din patrimoniul societății, cu o singură excepție, atunci când imobilul mai sus menționat a fost în garanție pentru eșalonarea obligațiilor fiscale, se reține că, chiar dacă imobilele aflate în patrimoniul societății au fost folosite drept garanții pentru finanțarea activității acesteia, ori pentru a garanta măsurile de eșalonare (cum este în cazul acestui imobil), acest fapt nu determină un alt tratament fiscal aplicabil cheltuielilor și TVA aferente locuinței de serviciu; de altfel, petenta nu a invocat niciun temei de drept care să susțină raționamentul său.

În ceea ce privește TVA în sumă de **X119 lei**, aferentă limitei nedeductibile a cheltuielilor cu utilitățile și reparațiile, reprezentând 44,03% din total cheltuieli generate de imobilul în speță, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod corect organele de control au concluzionat că societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere, constatând că TVA este aferentă unor cheltuieli care nu au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni în sfera TVA, taxabile ori pentru care legea prevede în mod expres dreptul de deducere.

În drept, la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, legiuitorul a dispus că:

Legea 571/2003

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Legea 227/2015

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor doar dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care nu se regăsește petenta.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X118 lei și TVA în sumă de X119 lei.**

III.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X121 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P X, prin structura specializată, este dacă societatea avea dreptul să scadă din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de X121 lei, în condițiile în care argumentele aduse de către contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.01.2014–30.09.2019 societatea a înregistrat în contul analitic 658.2- „Donatii și subvenții acordate” cheltuieli cu sponsorizarea, iar în urma analizei acestora, organele de control au constatat următoarele:

a) În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă totală de **X33 lei** (18 lei în 2014+ 151 lei în 2015+ 162 lei în 2016), pentru care nu a prezentat contracte, donațiile fiind efectuate prin SMS, prin intermediul operatorului VODAFONE, drept pentru care organele de control au considerat că societatea nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a avea drept să scadă din impozitul pe profit aceste cheltuieli;

b) În anul 2015 societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă, suma de **X14 lei**, pentru sponsorizările acordate Asociației R, în baza contractelor nr. 96/01.10.2014 (X34 lei) și nr. 97/05.01.2015 (X35 lei), în vederea organizării de evenimente culturale. Având în vedere faptul că, așa cum rezultă din Registrul asociațiilor și fundațiilor, scopul acestei asociații îl reprezintă „*promovarea și desfășurarea de activități educative pentru copiii preșcolari, prin înființarea de grădinițe, cămine, creșe, tabere, organizarea de activități recreative și sportive, excursii în țară și străinătate în colaborare cu asociații și fundații de același profil din țară și străinătate.*”, organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece beneficiarul sponsorizării nu a avut niciodată ca scop organizarea de evenimente culturale.

Cu privire la sponsorizările făcute prin SMS, petenta declară că au reprezentat sponsorizări efectuate în baza condițiilor de furnizare a serviciilor de către operatorul Vodaphone, publicate de site-ul companiei, la care X a achiesat prin contractarea abonamentelor de pe care s-au achitat aceste sume cu titlu de donații, coroborat cu condițiile de alocare a numerelor scurte pentru donații prin SMS prin intermediul platformei www.donatie.ro. Aceasta susține că niciunul dintre actele normative invocate în vederea reconsiderării regimului fiscal aplicabil donațiilor și sponsorizărilor nu prevede o formă anume a contractului de donație/sponsorizare, ori această afirmație este eronată, deoarece legiuitorul a prevăzut expres încheierea contractelor *de sponsorizare/actelor de mecenat, în formă scrisă/în formă autentică*, conform prevederilor art. 1 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 1

(1) *Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.*

(2) *Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.*

(3) *Mecenatul este un act de liberalitate prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, transferă, fără obligație de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare către o persoană fizică, ca activitate filantropică cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific - cercetare fundamentală și aplicată.*

(4) *Actul de mecenat se încheie în forma autentică în care se vor specifica obiectul, durata și valoarea acestuia.”*

În drept, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul "cifra de afaceri" această limită se determină potrivit normelor;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se raportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit."

societatea avea drept să scadă din impozitul pe profit datorat, în limita minimă admisibilă, cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate în conformitate cu prevederile Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, în speță, sponsorizările trebuind a fi efectuate **în baza unor contracte încheiate în formă scrisă/în formă autentică**, în care să fie specificat obiectul, valoarea și durata sponsorizării, **condiție pe care societatea nu o îndeplinește**.

Referitor la suma de X14 lei plătită cu titlu de sponsorizare Asociației R, contestatara precizează că entitatea care a primit sponsorizarea se încadrează în limitele art. 4 alin. a) din Legea nr. 32/1994, iar legislația în materie nu impune nicio restricție de deducere a cheltuielilor cu sponsorizările în raport cu obiectul de activitate al ONG-ului către care se alocă sumele, câtă vreme sumele sunt finalmente alocate de către ONG unor acțiuni care corespund scopului lor statutar.

Această afirmație este eronată în condițiile în care Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea prevede strict domeniile de activitate pentru care o persoană juridică fără scop lucrativ poate fi beneficiar al sponsorizării. Astfel, conform prevederilor art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medicosanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice; [...]"

Conform prevederilor legale antecitate, se reține că Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea conține în cuprinsul art. 1 prevederi conform cărora contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților, iar art. 4 alin. 1 lit. a) prevede că poate fi sponsorizată orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific.

În speță, așa cum rezultă din Registrul asociațiilor și fundațiilor, scopul acestei asociației R îl reprezintă „promovarea și desfășurarea de activități educative pentru copiii preșcolari, prin înființarea de grădinițe, cămine, creșe, tabere, organizarea de activități recreative și sportive, excursii în țară și străinătate în colaborare cu asociații și fundații de același profil din țară și străinătate.”, activitate care se încadrează în domeniile prevăzute de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, dar conform prevederilor contractuale, sponsorizarea a fost efectuată în vederea organizării de evenimente culturale, activitate care nu corespunde cu scopul Asociației.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei că pentru suma de X14 lei plătită cu titlu de sponsorizare Asociației R, există Contracte de sponsorizare care conțin mențiuni cu privire la obiectul donației și anume “O SUMĂ DE BANI”, organul de soluționare reține că la punctul II OBIECTUL CONTRACTULUI din contractele anexate la dosar se menționează „obiectul contractului îl constituie sponsorizarea de evenimente culturale organizate în perioada...” și nu „o sumă de bani” cum afirmă petenta.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu avea drept să scadă din impozitul pe profit datorat, în limita minimă admisibilă, sponsorizările efectuate către Asociația R, în sumă totală de X14 lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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 societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X121 lei.

III.8. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 110/23.03.2020, emise de A.J.F.P. X

În fapt, conform documentelor aflate la dosarul contestației, în perioada 10.01.2020-26.02.2020, organe de control din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea TVA și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2014-30.09.2019.

În urma inspecției a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, prin care organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de T lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA. Împotriva acestei decizii, societatea a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. BVG_AIF1_1598/26.03.2020.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/23.03.2020, emise de organele fiscale teritoriale, în speță A.J.F.P. X, s-au calculat accesorii în sumă totală de A lei, aferentă umătoarelor obligații fiscale restante:

- a) pentru TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, în sumă totală de X2 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de X122 lei și penalități de întârziere în sumă de X123 lei;
- b) pentru impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, în sumă totală de X1 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de X3 lei și penalități de întârziere în sumă de X4 lei;
- c) pentru impozitul pe veniturile din salarii, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și pentru contribuția asiguratorie pentru muncă declarate prin declarația tip 112 nr. 199804293/27.01.2020, au fost calculate dobânzi în sumă de X7 lei și penalități de întârziere în sumă de X8 lei;
- d) pentru TVA de plată declarată prin declarația tip 300 nr. 199804483/27.01.2020, au fost calculate dobânzi în sumă de X124 lei și penalități de întârziere în sumă de X125 lei;
- e) pentru TVA și pentru impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost calculat penalități de nedeclarare în sumă de X9 lei, până la data de 23.03.2020.

Se reține deci că prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020** organele fiscale teritoriale au calculat **accesorii atât pentru obligațiile fiscale principale declarate de contribuabil cât și pentru cele stabilite în urma inspecției fiscale** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020.

Accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, au fost calculate începând cu data la care

obligățiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor contestate, 23.03.2020.

Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 13158/02.04.2020 petenta contestă stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii evidențiate în Deciziile de accesorii nr. X/23.03.2020, decizii cu privire la care solicită să fie anulate „având în vedere faptul că acestea se grevează integral pe Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020”.

În drept, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
<p>„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>	<p>„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>
<p>Art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 174 Dobânzi f) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>
<p>Art. 120¹ Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere</p>
	<p>art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadentei și până la data achitării efective, iar penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016.

III.7.1. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la suma de X126 lei (X127 lei dobânzi+ X128 lei penalități de întârziere), reprezentând accesorii aferente debitelor curente declarate de societate

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată, se poate pronunța asupra legalității acestora, în condițiile în care petenta, prin contestația formulată, nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste.

În fapt, pentru obligațiile fiscale declarate de petentă prin Declarația 112 nr. 199804293/27.01.2020 și prin Decontul de taxă nr. 199804483/27.01.2020, organul fiscal cu competență de administrare a calculat accesorii de la data scadentei și până la data de 17.03.2020, când au fost achitate, după cum urmează:

- **X129 lei** accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii individualizat prin declarația 112 nr. 199804293/27.01.2020, calculate de la data scadentei (27.01.2020) până la data plății (17.03.2020), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere;
- **X130 lei** accesorii aferente TVA individualizată prin decontul de taxă nr. 199804483/27.01.2020, calculate de la data scadentei (27.01.2020) până la data plății (17.03.2020), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere;
- **X131 lei** accesorii aferente Contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați individualizată prin declarația 112 nr. 199804293/27.01.2020, calculate de la data scadentei (27.01.2020) până la data plății (17.03.2020), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere;
- **X132 lei** accesorii aferente Contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați individualizată prin declarația 112 nr. 199804293/27.01.2020, calculate de la data scadentei (27.01.2020) până la data plății (17.03.2020), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere;
- **X133 lei** accesorii aferente Contribuției asiguratorie pentru muncă individualizată prin declarația 112 nr. 199804293/27.01.2020, calculate de la data scadentei (27.01.2020) până la data plății (17.03.2020), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere.

Prin contestația înaintată de petentă, aceasta contestă stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii evidențiate în Deciziile de accesorii nr. X/23.03.2020, decizii cu privire la care solicită să fie anulate „având în vedere faptul că acestea se grevează integral pe Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020”.

Dar, cu privire la accesoriile în sumă toală de X126 lei, din care X127 lei dobânzi și X128 lei penalități de întârziere, aferente obligațiilor fiscale, care nu sunt aferente obligațiilor stabilite prin decizia de impunere emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020, ci obligațiile declarate ca datorate prin declarațiile curente tip 112 și 300, depuse de societate la organul fiscal, înregistrate cu numerele nr. 199804293/27.01.2020 (declarația 112) și nr.

199804483/27.01.2020 (decont 300 de TVA), petenta nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pe care își fondează contestația.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

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.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) și 2.5. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„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;

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”.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate **se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020 cu privire la accesoriile în sumă de X126 lei, calculate aferent obligațiilor fiscale curente declarate de petentă prin declarațiile cod 112 și 300 depuse pentru luna decembrie 2019.**

III.7.2. Referitor la accesoriile în sumă de X134 lei, reprezentând accesorii aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, organele specializate, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”.

În fapt, în baza prevederilor Legii 207/2015 antecitate și a principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/23.03.2020, emise de organele fiscale teritoriale, în speță A.J.F.P. X, pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina societății prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, **s-au calculat accesorii în sumă totală de X134 lei**, astfel:

- a) pentru TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, în sumă totală de X2 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de **X122 lei** și penalități de întârziere în sumă de **X123 lei**;
- b) pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, în sumă totală de X1 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de **X3 lei** și penalități de întârziere în sumă de **X4 lei**;
- c) pentru TVA și pentru impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, au fost calculat penalități de nedeclarare în sumă de **X9 lei**, până la data de 23.03.2020.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/06.03.2020, a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020 pentru TVA în sumă de X85 lei;
- **a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pe fond contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X102 lei;
- **a fost respinsă ca nemotivată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X101 lei și pentru TVA în sumă de X87 lei;
- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X135 lei și pentru TVA în sumă de X136 lei.

Drept urmare, în conformitate cu principiul de drept "accessorium sequitur principale" după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale. Astfel:

Având în vedere scadențele pentru aceste obligații principale conform anexelor la Decizia de impunere nr. F-X/06.03.2020 și anexelor la Deciziile de accesorii X/23.03.2020 și data de 23.03.2020 până la care au fost calculate accesoriile, se reține că:

a) Pentru TVA în sumă de X85 lei, dedusă prin deconturile aferente lunilor ianuarie 2014- noiembrie 2014, cu scadența în perioada februarie 2014- decembrie 2014, **accesoriile sunt în sumă de X137 lei (X138 lei dobânzi+ X139 lei penalități de întârziere)**, calculate conform coeficienților de dobândă și de penalitate în vigoare în diferitele perioade, astfel:

Anul 2014	TVA admisă [lei]	Scadența	Nr. zile	Coeficient dobândă	Dobândă [lei]	Coeficient penalitate	Penalitate întârziere [lei]
ianuarie		25/02/2014	675	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
februarie		25/03/2014	647	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
martie		25/04/2014	616	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
aprilie		25/05/2014	586	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
mai		25/06/2014	555	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
iunie		25/07/2014	525	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
iulie		25/08/2014	494	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
august		25/09/2014	463	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	

		23/03/2020					
septembrie		25/10/2014	433	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
octombrie		25/11/2014	402	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
noiembrie		25/12/2014	372	0,03%		0,02%	
		01/01/2016	1543	0,02%		0,01%	
		23/03/2020					
TOTAL	X85				X138		X139

b) Pentru impozitul pe profit în sumă de X102 lei, avem următoarele scadențe:

- în trim I 2014, impozit pe profit X140 lei, cu scadență în 25.04.2014;
- în trim II 2014, impozit pe profit X141 lei, cu scadență în 25.07.2014;
- în trim III 2014, impozit pe profit X142 lei, cu scadență în 25.10.2014;
- în trim IV 2014, impozit pe profit X143 lei, cu scadență în 25.03.2015;

Pentru impozitul pe profit în sumă totală de X102 lei, **accessoriile sunt în sumă de X144 lei (X145 lei dobânzi+ X146 lei penalități de întârziere)**, calculate conform coeficienților de dobândă și de penalitate în vigoare în diferitele perioade, după cum urmează:

2014	Total impozit nemotivat pe fond [lei]	Scadența	Total impozit nemotivat cumulat	Nr. zile întârziere	Coeficient dobândă	Dobândă [lei]	Coeficient penalitate	Penalitate întârziere [lei]
trim. I		25/04/2014		91	0,03%		0,02%	
trim. II		25/07/2014		92	0,03%		0,02%	
trim. III		25/10/2014		92	0,03%		0,02%	
trim. IV		25/01/2015	X102,12	90	0,03%		0,02%	
TOTAL 2014	X102,12							
2015								
trim. I		25/04/2015	X102,12	90	0,03%		0,02%	
trim. II		25/07/2015	X102,12	92	0,03%		0,02%	
trim. III		25/10/2015	X102,12	68	0,03%		0,02%	
		01/01/2016		24	0,03%		0,02%	
trim. IV		25/01/2016	X102,12	1519	0,02%		0,01%	
	X102	23/03/2020				X145		X146

c) Pentru impozitul pe profit în sumă de X101 lei, avem următoarele scadențe:

- în trim I 2015, impozit pe profit X147 lei, cu scadență în 25.04.2015;
- în trim II 2015, impozit pe profit X148 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.07.2015;
- în trim III 2015, impozit pe profit X149 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.10.2015;
- în trim IV 2015, impozit pe profit X150 lei, cu scadență în 25.01.2016;
- în trim I 2016, impozit pe profit X151 lei, cu scadență în 25.04.2016;
- în trim II 2016, impozit pe profit X152 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.07.2016;
- în trim III 2016, impozit pe profit X153 lei, cu scadență în 25.10.2016;
- în trim IV 2016, impozit pe profit X154 lei, cu scadență în 25.01.2017;
- în trim I 2017, impozit pe profit X155 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.04.2017;
- în trim II 2017, impozit pe profit X155 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.07.2017;
- în trim III 2017, impozit pe profit X155 lei (aferent reevaluării), cu scadență în 25.10.2017;
- în trim IV 2017, impozit pe profit X156 lei, cu scadență în 25.01.2018;

- în trim I 2018, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.04.2018;
- în trim II 2018, impozit pe profit X157 lei, cu scadență în 25.07.2018;
- în trim III 2018, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.10.2018;
- în trim IV 2018, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.01.2019;
- în trim I 2019, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.04.2019;
- în trim II 2019, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.07.2019;
- în trim III 2019, impozit pe profit X155 lei (aferezant reevaluării), cu scadență în 25.10.2019.

Aferezant impozitului pe profit în sumă de X101 lei, accesoriile sunt în sumă de X158 lei (X159 lei dobânzi+ X160 lei penalități de întârziere+ X161 lei penalități de nedeclarare), calculate conform coeficienților de dobândă și de penalitate în vigoare în diferitele perioade, după cum urmează:

	Total impozit nemotivat	Scadența	Total impozit nemotivat cumulat	Nr. zile întârziere	Coeficient dobândă	Dobândă [lei]	Coef. Penalit.	Penalit. întârziere [lei]	Impozit calcul penal. nedecl.	Coef. Penalit. Nedecl.	Penalit. Nedecl. [lei]
2015											
trim. I		25.04.2015		91	0,03%		0,02%				
trim. II		25.07.2015		92	0,03%		0,02%				
trim. III		25.10.2015		68	0,03%		0,02%				
		01.01.2016		24	0,03%		0,02%				
trim. IV		25.01.2016		91	0,02%		0,01%				
TOTAL 2015											
2016											
trim. I		25.04.2016		91	0,02%		0,01%		620,50	0,08%	
trim. II		25.07.2016		92	0,02%		0,01%		765,97	0,08%	
trim. III		25.10.2016		92	0,02%		0,01%		992,23	0,08%	
trim. IV		25.01.2017		90	0,02%		0,01%		3.226,47	0,08%	
TOTAL 2016											
2017											
trim. I		25.04.2017		91	0,02%		0,01%		3.371,93	0,08%	
trim. II		25.07.2017		92	0,02%		0,01%		3.517,40	0,08%	
trim. III		25.10.2017		92	0,02%		0,01%		3.662,86	0,08%	
trim. IV		25.01.2018		90	0,02%		0,01%		7.309,22	0,08%	
TOTAL 2017											
2018											
trim. I		25.04.2018		91	0,02%		0,01%		7.454,69	0,08%	
trim. II		25.07.2018		92	0,02%		0,01%		7.718,86	0,08%	
trim. III		25.10.2018		92	0,02%		0,01%		7.864,32	0,08%	
trim. IV		25.01.2019		90	0,02%		0,01%		8.009,79	0,08%	
TOTAL 2018											
2019											
trim. I		25.04.2019		91	0,02%		0,01%		8.155,25	0,08%	
trim. II		25.07.2019		92	0,02%		0,01%		8.300,72	0,08%	
trim. III		25.10.2019		150	0,02%		0,01%		8.446,18	0,08%	
TOTAL 2019											
	X101	23.03.2020				X159		X160			X161

d) Pentru TVA în sumă de X87 lei, avem următoarele scadențe:

- în ianuarie 2015, TVA în sumă de X162 lei (afereant cheltuielilor diverse), cu scadență în 25.02.2015;
- în mai 2015, TVA în sumă de X163 lei (afereant cheltuielilor diverse), cu scadență în 25.06.2015;
- în decembrie 2015, TVA în sumă de X164 lei, cu scadență în 25.01.2016;
- în octombrie 2016, TVA în sumă de X165 lei (afereant cheltuielilor diverse), cu scadență în 25.11.2016;
- în decembrie 2016, TVA în sumă de X166 lei (afereant cheltuielilor diverse), cu scadență în 25.01.2017;
- în decembrie 2017, TVA în sumă de X167 lei, cu scadență în 25.01.2018;
- în aprilie 2018, TVA în sumă de X168 lei (afereant cheltuielilor diverse), cu scadență în 25.05.2018.

Afereant TVA în sumă de X87 lei, accesoriile sunt în sumă de X169 lei (X170 lei dobânzi+ X171 lei penalități de întârziere+ X172 lei penalități de nedeclarare), calculate conform coeficienților de dobândă și de penalitate în vigoare în diferitele perioade, după cum urmează:

	TVA nemotivat cumulat	Scadența	Nr. zile	Coef. dobândă	Dobândă [lei]	Coef. Penalit.	Penalit. întârziere [lei]	TVA calcul penal. nedecl.	Coef. Penalit. Nedecl.	Penalit. Nedecl. [lei]
2015										
ianuarie		25.02.2015	120	0,03%		0,02%				
mai		25.06.2015	190	0,03%		0,02%				
		01.01.2016	24	0,02%		0,01%				
decembrie		25.01.2016	305	0,02%		0,01%				
2016										
octombrie		25.11.2016	61	0,02%		0,01%		246,8	0,08%	
decembrie		25.01.2017	365	0,02%		0,01%		471,97	0,08%	
2017										
decembrie		25.01.2018	120	0,02%		0,01%		1.790,35	0,08%	
2018										
aprilie	X87,03	25.05.2018	668	0,02%		0,01%		1.931,32	0,08%	
	X87	23.03.2020			X170		X171			X172

e) Pentru impozitul pe profit în sumă de X135 lei și pentru TVA în sumă de X136 lei, accesoriile sunt în sumă de X173 lei, calculate conform coeficienților de dobândă și de penalitate în vigoare în diferitele perioade, după cum urmează:

- X174 lei dobânzi impozit pe profit (X3 lei total dobândă-X145-X159 lei);
- X175 lei penalități de întârziere impozit pe profit (X4 lei total pen. întârziere- X146-X160 lei);
- X176 lei dobânzi TVA (29.71 lei total dobândă-353- X138- X170 lei);
- X177 lei penalități de întârziere TVA (X6 lei total pen. întârziere-176- X139- X171 lei);
- X178 lei penalități de nedeclarare (X9 lei total pen. nedecl.- X161- X172 lei).

Drept urmare, referitor la accesoriile aferente debitelor principale, având în vedere caracterul accesoriu al acestora, prevederile legale incidente în speță, prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate:

- **se va admite contestația și se va anula** Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, cu privire la dobânzile aferente TVA pentru care s-a admis contestația, în sumă de X85 lei, respectiv cu privire la **dobânzi în sumă de X138 lei și la penalități în sumă de X139 lei;**

- **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X101 lei și TVA în sumă de X87 lei, **respectiv pentru dobânzi în sumă de (X159 lei+ X170 lei) și pentru penalități de întârziere în sumă de (X160 lei+ X171 lei);**

- **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 110/ 23.03.2020, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X179 lei**, aferente impozitului pe profit în sumă de X101 lei și TVA în sumă de X87 lei (X161 lei+ X172 lei);

- **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pe fond** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X102 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X145 lei și pentru penalități de întârziere în sumă de X146 lei;**

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X135 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X174 lei și penalități de întârziere în sumă de X175 lei** și cu privire la accesorii aferente TVA în sumă de X136 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X176 lei și penalități de întârziere în sumă de X177;**

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X178 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X85 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru X136 lei TVA și X135 lei impozit pe profit.**

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma de X100 lei, din care X101 lei impozit pe profit și X87 lei TVA.**

4) Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/06.03.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/06.03.2020 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de X102 lei.**

5) Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru accesorii în sumă de X137 lei, din care dobânzi aferente TVA în sumă de X138 lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X139 lei, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru aceste accesorii.**

6) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru X176 lei dobânzi TVA, X177 lei penalități de întârziere TVA, X174 lei dobânzi impozit pe profit și X175 lei penalități de întârziere impozit pe profit.**

7) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru penalități de nedeclarare în sumă de X178 lei.**

8) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru accesorii în sumă totală de X182 lei, din care:**

- X159 lei dobânzi impozit pe profit și X160 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- X180 lei dobânzi TVA și X181 lei penalități de întârziere TVA;
- X182 lei dobânzi impozit pe veniturile din salarii și X183 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din salarii;
- X184 lei dobânzi Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și X185 lei penalități de întârziere Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X186 lei dobânzi Contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și X187 lei penalități de întârziere Contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X188 lei dobânzi Contribuție asiguratorie pentru muncă și X189 lei penalități de întârziere Contribuției asiguratorie pentru muncă.

9) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma de X179 lei, din care X161 lei reprezentând penalități de nedeclarare impozit pe profit și X172 lei penalități de nedeclarare TVA.**

10) Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/23.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma de X144 lei**, din care X145 lei dobânzi impozit pe profit și X146 lei penalități de întârziere impozit pe profit.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.