

DECIZIA NR. 1976/2019
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L.
din sat X, jud. X, înregistrate la D.G.R.F.P. X
sub nr. 27577/07.08.2019 și nr. 29039/23.08.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 4889/05.08.2019 și nr. 37068/21.08.2019, înregistrate la D.G.R.F.P. X cu nr. 27577/07.08.2019 și nr. 29039/23.08.2019, cu privire la contestațiile formulate de S.C. X S.R.L., CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX07/2014, cu domiciliul fiscal în sat X, com. X, str. X, nr. FN, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 4459/18.07.2019, 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/28.05.2019**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019 și are ca obiect suma parțială de **X1 lei**, din care **X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA**.

Totodată, prin Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 5039/14.08.2019, societatea se îndreaptă împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019**. Obiectul contestației îl reprezintă **suma parțială de X4 lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele două decizii, compusă din:

- X5 lei dobânzi impozit pe profit;
- X6 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- X7 lei dobânzi TVA;
- X8 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 data la care contribuabilul a confirmat primirea Deciziei de impunere nr. F-X/28.05.2019 și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii X/03.07.2019, respectiv **05.06.2019 și 17.07.2019**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care au fost înregistrate contestațiile la A.J.F.P. X, respectiv **18.07.2019 și 14.08.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestațiilor.

Contestațiile sunt formulate prin administrator Ionescu HT 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 conexarea 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 conexarea 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 structura specializată, este legal investită să

soluționeze contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin administrator.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 4459/18.07.2019, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.05.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la impozitul pe profit în sumă de X2 lei și la TVA în sumă de X3 lei.

Totodată, prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 5039/14.08.2019, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, solicitând anularea acestora pentru suma parțială de X4 lei, din care X5 lei dobânzi impozit pe profit, X6 lei penalități de întârziere impozit pe profit, X7 lei dobânzi TVA, X8 lei penalități de nedeclarare.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale

Societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere cu privire la:

- 1) TVA colectată în sumă de X9 lei aferentă bunurilor de natura obiectelor de inventar puse la dispoziția SC LD SRL, în vederea utilizării în mod gratuit, în perioada 2013-2015, în baza contractului de comodat 287/15.03.2013 și care ulterior au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile în baza contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și 291/01.03.2016;**
- 2) Ajustarea în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X10 lei, pentru 12 mijloace fixe care au fost puse la dispoziția societății LD SRL în anul 2015;**
- 3) Stabilirea de către echipa de inspecție fiscală ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale 2014-2015 a cheltuielilor cu darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de X11,54 lei, în perioada 2014-2015 și care ulterior au fost utilizate în baza contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și 291/01.03.2016, generând astfel un impozit pe profit suplimentar în sarcina societății în sumă de X12 lei;**
- 4) Încadrarea de către echipa de inspecție fiscală la cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile prestate de către PF TM Mihaela în sumă de X13 lei, care a generat un impozit pe profit suplimentar în sarcina societății în sumă de X14 lei.**

A. Aspecte de procedură

Societatea sesizează că în cuprinsul Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală nu se precizează care sunt consecințele (influențele) fiscale ca urmare a majorării bazei impozabile, nestabilind în acest sens la momentul analizei pentru fiecare punct, impozitul pe profit suplimentar de plată ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de X11,54 lei în perioada 2014-2015 și a cheltuielilor cu serviciile prestate de către PF TM Mihaela în sumă de X13 lei, și consideră că astfel au fost încălcate prevederile O.M.F.P. nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, Capitolul III, punctul 3 „Baza de impozitare”.

De asemenea, petenta consideră că prin tratamentul fiscal aplicat, organele de control au încălcat prevederile art. 118 alin. (2) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stabilesc că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și că a fost modificată încadrarea efectuată în cadrul ultimei inspecții fiscale privind TVA, pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BV nr. 7/09.03.2016, prin care s-a ajustat taxa pe valoare adăugată aferentă bunurilor de natura obiectelor de inventar și mijloacelor fixe altele decât bunurile de capital în sumă de X16 lei. De asemenea, dacă momentul constatării livrării către sine se referă la perioada 2013-2015, prevederile art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea 227/2015 Codul fiscal nu erau în vigoare la acea dată.

B. Pe fond

1) Referitor la stabilirea TVA colectată în sumă de X9 lei

Petenta și-a exprimat dezacordul cu privire la colectarea suplimentară a TVA în sumă de X15 lei, aferentă obiectelor de inventar și mijloacelor fixe puse la dispoziția societății LD gratuit până la data de 28.02.2016 și cu titlu oneros în baza contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și 291/2016/01.03.2016, argumentând că în cadrul inspecției fiscale parțiale privind TVA, pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/09.03.2016, care a cuprins perioada de până la 31.12.2015, s-a ajustat TVA deductibilă în favoarea statului în sumă de X16 lei pentru obiectele de inventar și mijloacele fixe, altele decât bunurile de capital, destinate dotării centrului de evenimente „LD” și „Hotel Parc”, în conformitate cu prevederile art. 148, alin. (1), litera a) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2014, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca societatea să poată efectua ajustarea în favoarea sa (ajustare pozitivă) atunci când își câștigă dreptul de deducere a taxei.

Drept urmare, societatea a efectuat o ajustare pozitivă pentru obiectele de inventar și mijloacele fixe în valoare de X15 lei, întrucât au fost încheiate contractele de închiriere nr. 290/01.03.2016 și 291/2016/01.03.2016 prin care obiectele de inventar și mijloacele fixe altele decât bunurile de capital au fost închiriate în regim de taxare împreună cu bunurile imobile la care se face referire în contractele mai sus menționate.

Reprezentantul societății precizează că în discuția avută cu echipa de inspecție fiscală din data de 06.05.2019, la finalizarea inspecției fiscale, i s-a comunicat verbal, în ceea ce privește aplicarea prevederilor legale mai sus enunțate, că nu se poate face ajustarea în această situație întrucât bunurile de natura obiectelor de inventar nu sunt bunuri mobile nelivrate, acestea fiind date în folosință în perioada 2013-2015 și în consecință nu sunt bunuri aflate în stoc.

Contestatară își exprimă dezacordul față de aceste argumente invocate verbal de către inspecția fiscală și invocă prevederile art. 270 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal conform cărora operațiunea de livrare de bunuri este definită ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar. Ori petenta afirmă că în cazul său bunurile de natura obiectelor de inventar nu au fost livrate deoarece se regăsesc în patrimoniul său și au fost predate pe bază de liste de inventariere societății LD, în baza contractelor de închiriere. Drept urmare, aceasta consideră că era îndreptățită să efectueze o ajustare pozitivă, obiectele de inventar fiind alocate unei activități care dă drept de deducere a taxei pe valoare adăugată.

Societatea citează prevederile art. 306 din Legea 227/2015 și consideră că tratamentul fiscal aplicabil acestei operațiuni este similar cu cel aplicat de organele de control pentru mijloacele fixe în ceea ce privește ajustarea TVA pentru 3 din 5 ani în sumă de X17 lei (X18 lei x 2 ani) care au fost bunuri de capital și pentru perioada de până la 31.12.2015 și acuză aplicarea unor tratamente fiscale diferite pentru situații similare existente pe perioada supusă inspecției fiscale.

În ceea ce privește efectele juridice ale Deciziei de impunere nr. F-X/09.03.2016, contestatară afirmă că în conformitate cu prevederile art. 48 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aceasta produce efecte atât pentru societate cât și pentru organul fiscal, fapt pentru care consideră că SC X SRL a câștigat dreptul de a efectua o ajustare pozitivă a TVA aferentă obiectelor de inventar și mijloacelor fixe care au fost bunuri de capital până la 31.12.2015, aflate în patrimoniu și puse la dispoziția societății LD SRL, în baza listelor de inventariere, în valoare de X15 lei, întrucât au fost încheiate contractele de închiriere în regim de taxare.

Referitor la susținerea echipei de inspecție fiscală că obiectele de inventar au fost puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit de către societatea LD SRL, drept pentru care, această operațiune reprezintă o livrare de bunuri efectuată cu plată, conform prevederilor art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea precizează că a solicitat echipei de inspecție fiscală să indice momentul la care s-a efectuat constatarea de mai sus iar organele de control au indicat că acest moment a fost perioada 2013-2015 când bunurile au fost puse la dispoziția societății LD SRL.

Astfel, petenta consideră că inspecția fiscală modifică încadrarea efectuată în cadrul ultimei inspecții fiscale privind TVA, pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/09.03.2016 și

prin care s-a ajustat taxa pe valoare adăugată aferentă bunurilor de natura obiectelor de inventar, contrar prevederilor art. 118 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește motivarea inspecției fiscale că obiectele de inventar și-au consumat substanța prin faptul că au fost date în consum, operațiune ce a fost reflectată în evidența financiar-contabilă a societății verificate în contul 603-„Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”, contestatara susține că societatea le utilizează în folosul unor operațiuni taxabile, câștigându-și astfel dreptul de deducere a TVA.

Cu privire la stabilirea stării de fapt fiscale, reprezentantul societății afirmă că bunurile de natura obiectelor de inventar se află în patrimoniul SC X SRL, au fost inventariate conform listelor de inventariere întocmite și au fost puse la dispoziția locatorului prin cele 2 contracte de închiriere și consideră că astfel constatările inspecției fiscale în ceea ce privește colectarea TVA în conformitate cu art. 270, alin. (4), litera b) din Codul fiscal nou nu sunt întemeiate.

2. Cu privire la ajustarea în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X10 lei

Față de situația reținută în Anexa nr. 11 la Raportul de inspecție fiscală F-X/ 28.05.2019, petenta precizează că în mod eronat organele de control au ajustat TVA în sumă de X19 lei pentru 3 mijloace fixe, în condițiile în care pentru acestea societatea nu a dedus TVA în momentul achiziției, nefiind incidente prevederile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Aceasta mai precizează că TVA care trebuia ajustată este în sumă de X20 lei și nu de X10 lei așa cum s-a stabilit prin decizia contestată.

3. Referitor la încadrarea la nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale 2014- 2015 a cheltuielilor cu darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de X11,54 lei

Petenta precizează că obiectele de inventar cuprinse în anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală sunt în sumă de X21,54 lei și nu X11,54 lei așa cum a stabilit echipa de inspecție fiscală și că acestea au fost puse la dispoziția societății LD S.R.L. în baza contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și nr. 291/01.03.2016, împreună cu actele lor adiționale. Se mai precizează că aceste obiecte de inventar au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit societății LD SRL în baza contractului de comodat dar ulterior, conform listelor de inventariere din data de 26.02.2016, acestea au făcut obiectul contractelor de închiriere mai sus menționate, astfel că, susține petenta, afirmația echipei de inspecție fiscală potrivit căreia „acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, societății LD S.R.L., deci fără a obține venituri impozabile”, este eronată și lipsită de temei legal.

În motivare societatea citează prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și consideră că aceste cheltuieli cu darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de X21,54 lei, au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile (venituri din chirii), obiectele de inventar fiind predate pe bază de proces verbal societății LD S.R.L. Petenta susține că nicio prevedere din Codul fiscal vechi nu condiționează încadrarea la deductibile a cheltuielilor de momentul la care să producă venituri impozabile, condiția principală fiind să fie efectuate în scopul realizării unor venituri impozabile, mai ales că în situația prezentă perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2014- 30.06.2018.

4. Cu privire la stabilirea de către echipa de inspecție fiscală ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile prestate de către PF TM Mihaela, în sumă de X13 lei

Contestatara nu este de acord cu constatările echipei de inspecție fiscală și consideră că deoarece aceeași persoană fizică și-a desfășurat activitatea sub 2 forme de organizare, în conformitate cu prevederile art. 7 punctul (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, activitatea desfășurată în baza contractului de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013 este asimilată unei activități salariale, pentru care cheltuiala este deductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din același act normativ.

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/03.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 184/ 03.07.2019, solicitând anularea parțială a acestora pentru accesoriile în sumă totală de **X4 lei**, din care X5 lei dobânzi impozit pe profit, X6 lei penalități de întârziere impozit pe profit, X7 lei dobânzi TVA, X8 lei penalități de nedeclarare.

În motivare, petenta susține că normele fiscale stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de obligații fiscale și consideră că „*momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor*”, astfel că accesoriile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani.

II.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/28.05.2019, 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 X22 lei, din care X23 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2014-30.06.2018 și X24 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2016- 31.10.2018.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.05.2019, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 05.02.2019- 06.05.2019. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „*Fabricarea altor produse alimentare*”, cod CAEN 1089, iar principala activitate desfășurată constă în producția și comercializarea pe teritoriul României de suplimente alimentare, comprimate, siropuri, ceaiuri, tincturi, pulberi și germoderivate naturale.

În perioada verificată, veniturile înregistrate de societate conform documentelor justificative, coroborate cu evidența contabilă, provin din:

- venituri din producția proprie - produse finite (suplimente alimentare, comprimate, siropuri, ceaiuri, tincturi, pulberi și germoderivate naturale);
- venituri din chirii, reprezentând închirierea a trei imobile din patrimoniul societății (construcții și terenuri aferente);
- venituri din vânzări de mărfuri (suplimente alimentare).

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.05.2019, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1) Organele de control precizează că în cadrul ultimei inspecții fiscale efectuată la SC X SRL (prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată), la finalizarea căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/09.03.2016, s-a efectuat ajustarea TVA deductibilă cu suma de X25 lei, pentru investițiile efectuate la imobilele „*Sală evenimente LD*” și „*Hotel Parc*”, precum și pentru dotările aferente acestora, deoarece bunurile/serviciile achiziționate nu au fost utilizate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile în perioada verificată. Totodată, la finalizarea inspecție fiscale anterioare, s-a dispus măsura reconsiderării cheltuielilor aferente investițiilor și dotărilor pentru care s-a ajustat taxa pe valoarea adăugată și recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, fiind întocmită în acest sens Dispoziția de măsuri nr. 5/08.03.2016.

Echipa de control mai precizează că societatea nu a dus la îndeplinire măsura dispusă în sarcina sa prin Dispoziția de măsuri nr. 5/08.03.2016 și nu a recalculat rezultatul fiscal, respectiv impozitul pe profit pentru anii 2014-2015.

Deoarece în perioada 2014-2015 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli tratate ca deductibile fiscal, cu darea în folosință a obiectelor de inventar (în sumă de X21 lei-prezentate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală), iar acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, societății LD SRL, contribuabila neînregistrând venituri impozabile în contrapartidă,

urmare a inspecției aceste cheltuieli au fost încadrate la nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2014, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) Din analiza contractului de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013 încheiat cu PFA TM Mihaela, a contractului individual de muncă al doamnei TM Mihaela CNP X, a fișei postului și a fișei furnizorului PFA TM Mihaela pentru perioada 01.01.2014-30.06.2018, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2014- 30.06.2015 societatea verificată a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de X13 lei. Contractul de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013 încheiat între X, în calitate de beneficiar, și PFA TM Mihaela, în calitate de prestator, are ca obiect *„activitatea de consultanță pentru afaceri și management, ca și prestarea de servicii în domeniul achizițiilor și aprovizionări, necesare beneficiarului.”*

Ori, doamna TM Mihaela a avut încheiat, în perioada 01.01.2014- 30.06.2015, un contract individual de muncă (nr. 411/16.08.2013) cu societatea X SRL, pentru funcția de director aprovizionare (ulterior manager aprovizionare).

Având în vedere că atribuțiile și responsabilitățile postului director de aprovizionare, așa cum sunt menționate în fișa postului, se suprapun cu obiectul contractului de prestări servicii mai sus menționat, echipa de control a concluzionat că pentru cheltuielile în sumă de X13 lei nu se poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate de societate, drept pentru care aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit în exercițiile financiare 2014 și 2015, fiind incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3) În anul 2013, imobilul denumit *„Centru de evenimente LD”* a fost pus la dispoziția societății LD SRL, cu titlu gratuit, în baza Procesului-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013, chiar dacă investiția nu era recepționată, clădirea fiind funcțională, în contractul de comodat nr. 287/15.03.2013 părțile precizând:

„2.3 Bunul care face obiectul prezentului contract este imobilul denumit cantina (clădire cu parter și un nivel de beton armat) situat în municipiul X, str. 13 Decembrie, nr. 96, județul X [...].

2.4 Folosința bunului ce face obiectul prezentului contract, ca și cheile acestuia, se transmit comodatarului imediat ce imobilul va fi renovat, pe baza de proces-verbal.”

La data de 07.05.2013 a fost transmisă folosința imobilului renovat, acesta fiind predat în stare bună, compartimentat, după cum rezultă din procesul-verbal din data de 07.05.2013, în care se arată următoarele:

„Imobilul se predă în stare bună, (...) o data cu un rând de chei și cu inventarul conform listei anexate. Orice alte modificări și îmbunătățiri vor fi predate ulterior recepției acestora, conform autorizației de construire/schimbare de destinație.”

Organele de control menționează că în baza contractului de comodat nr. 287/15.03.2013, acest imobil a fost pus la dispoziția societății LD SRL, cu titlu gratuit, în perioada 15.03.2013-30.06.2015, fără dotări de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe. Cu toate acestea, prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013 au fost puse la dispoziția societății LD SRL, cu titlu gratuit, obiecte de inventar și mijloace fixe (2 anexe cu obiecte inventar și 1 anexă cu mijloace fixe), toate acestea având înscrisă ca locație de predare Sala de evenimente X (fosta cantină).

Ulterior, părțile au încheiat Contractul de închiriere nr. 478/01.07.2015, al cărui obiect nu include asigurarea folosinței, de către locator, a imobilelor (Centru de evenimente LD, și cele adăugate ulterior, respectiv Hotel Parc și Sala Dacia) împreună cu bunuri mobile- obiecte de inventar și mijloace fixe, și nici prevederi prin care locatorul X SRL se obligă să doteze aceste imobile cu bunuri mobile de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar. Bunurile mobile predate, cu tilu gratuit, prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013, precum și cele puse la dispoziție în cursul anilor 2014 și 2015, au rămas în continuare la dispoziția locatarului LD SRL, iar în anul 2015 X SRL i-a facturat societății LD SRL doar obiectele de inventar înscrise pe una din cele două anexe, în baza facturii nr. 1200619/13.08.2015, având o bază impozabilă în sumă de 99.937,10 lei și TVA colectată în sumă de 23.984,90 lei, precum și a facturii 1203709/30.09.2015 având o bază impozabilă în sumă de 53.449,40 lei și TVA colectată

în sumă de 12.827,86 lei, tocmai pentru că acestea nu făceau parte din obiectul contractului de închiriere nr. 478/01.07.2015 și, nici nu era în obligația locatorului să asigure dotarea cu bunuri mobile (obiecte de inventar și mijloace fixe) a imobilului denumit Centru de evenimente LD.

Referitor la bunurile de natura obiectelor de inventar inspectorii fiscali afirmă că sunt bunuri ce și-au consumat substanța prin darea lor în consum, operațiune ce a fost reflectată în evidența financiar-contabilă a societății verificate în contul 603-”Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”, și concomitent, prin punerea la dispoziția societății LD SRL cu titlu gratuit în perioada în care a fost în vigoare contractul de comodat nr. 287/15.03.2013. Având în vedere faptul că obiectele de inventar și mijloacele fixe, altele decât bunurile de capital, au fost puse la dispoziția SC LD SRL, în vederea utilizării cu titlu gratuit, organele de control au asimilat această operațiune unei livrări de bunuri efectuată cu plată, conform prevederilor art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, pentru aceste obiecte de inventar, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de X9 lei.

4) În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că, după rezilierea la data de 29.02.2016 a contractului de închiriere nr. 478/01.07.2015, SC X SRL a încheiat în calitate de locator, alte 2 contracte de închiriere cu societatea LD SRL, în calitate de locatar, respectiv:

- contractul nr. 290/01.03.2016, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilului denumit sală de evenimente și unitate de cazare, situat în municipiul X, str. 13 Decembrie nr. 96, județul X;
- contractul nr. 291/01.03.2016, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilelor Sala Dacia și Hotel Parc (redenumire săli de conferință, expoziții și concerte, alimentație publică și hotel), situate în municipiul X, str. 13 Decembrie nr. 96, județul X.

Conform documentelor prezentate de petentă la control, în perioada verificată au fost predate locatarului mijloace fixe și obiecte de inventar, după cum urmează:

- prin procesul-verbal din data de 15.02.2017 au fost predate mijloace fixe în valoare de X26,86 lei (fără TVA) și obiecte de inventar în sumă de X27,91 lei (fără TVA) pentru locațiile Hotel Parc și Sala Dacia, din care 12 mijloace fixe au fost puse la dispoziția societății LD, cu titlu gratuit, în anul 2015;
- prin procesul-verbal din data de 29.12.2017 au fost predate mijloace fixe în valoare de X28,59 lei (fără TVA) pentru Hotel Parc și Sala Dacia și obiecte de inventar în sumă de X29,47 lei (fără TVA);
- prin procesul-verbal din data de 20.12.2018 au fost predate mijloace fixe în valoare de X30,84 lei (TVA) și obiecte de inventar în sumă de X31,71 lei (fără TVA).

Din analiza proceselor-verbale de predare primire (2017 și 2018), corelate cu fișa mijlocului fix, inspectorii fiscali au constatat că pentru 12 mijloace fixe ce au fost puse la dispoziția societății LD, cu titlu gratuit, în anul 2015, și care sunt cuprinse în procesul-verbal de predare-primire din data de 15.02.2017, se impune efectuarea ajustării în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X10 lei, conform prevederilor art. 305 alin. (4) lit. a) pct. (1) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/28.05.2019 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 X32 lei, din care X33 lei dobânzi, X34 lei penalități de întârziere și X8 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

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

Referitor la susținerea că organul de control nu a stabilit pentru fiecare punct impozitul pe profit suplimentar de plată

Societatea precizează că în cuprinsul Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală nu se precizează care sunt consecințele (influențele) fiscale ca urmare a majorării bazei impozabile, nu se stabilește pentru fiecare punct, impozitul pe profit suplimentar de plată ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de X11,54 lei, în perioada 2014-2015 și a cheltuielilor cu serviciile prestate de către PF TM Mihaela în sumă de X13 lei. Aceasta consideră că astfel au fost încălcate prevederile O.M.F.P. nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, Capitolul III , punctul 3 „Baza de impozitare”.

În drept, prevederile Ordinului nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice Anexa 2 Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, invocate de petentă, dispun că:

„Capitolul III- Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor prezenta constatări privind următoarele aspecte:

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:

*- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și **consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;***

- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;

*- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru **modificarea bazei de impozitare;***

*- **modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz.***

Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate, și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile, atunci când este cazul.

[...]

Capitolul VIII- Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la raportul de inspecție fiscală se anexează situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării și susținerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.”

Așa cum se observă din dispozițiile pe care petenta le invocă, legiuitorul a prevăzut obligația de a se prezenta în raportul de inspecție fiscală motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate, fără a se preciza că acestea trebuiesc evidențiate individual, pentru fiecare deficiență constatată în parte. De asemenea, se prevede că organul de control trebuie să prezinte modul de

calculul bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, condiție care a fost îndeplinită de către organele de control, din documentele la dosar organul de soluționare constatând că prin Raportul de inspecție fiscală și prin anexele la acesta, inspectorii fiscali au stabilit influențele fiscale ale deficiențelor constatate asupra obligației fiscale verificate, fiind indicată baza impozabilă suplimentară aferentă fiecărei deficiențe și modul de calcul pentru impozitul pe profit suplimentar (pag. 16 din RIF și Anexa 10 la RIF- Situație impozit pe profit stabilit suplimentar).

În speță, dat fiind numărul mare de deficiențe constatate, care au determinat atât reducerea bazei de impozitare, cât și majorarea ei, precum și necesitatea de a se determina impozitul pe profit, trimestrial, cumulat pe fiecare trimestru dintr-un an fiscal, organele de control au procedat la întocmirea unei situații tabelare care prezintă detaliat modul de calcul al impozitului pe profit, pe care o anexează la raportul de inspecție fiscală și care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală, astfel că Raportul de inspecție fiscală și implicit Decizia contestată, respectă condițiile de formă și de conținut impuse de Ordinul 3710/2015 invocat de petentă.

Se reține că în mod eronat interpretează contestatara aceste prevederi în sensul că organele de control ar fi trebuit să indice influențele asupra impozitului pe profit pentru fiecare deficiență în parte având în vedere faptul că procesul de calcul al impozitului pe profit este unul complex, care trebuie să țină cont nu doar de prevederile generale de la art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, menținute la art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015, conform cărora:

„(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.”

ci și de celelalte dispoziții care reglementează determinarea impozitului de plată, calculul impozitului pe profit trebuind a fi realizat ținând cont, de exemplu, de prevederi fiscale care reglementează recuperarea pierderilor din anii anteriori (art. 26 din Legea 571/2003), de stimulentele fiscale pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare (art. 19¹ din Legea 571/2003), de scutirea de impozit acordată pentru profitul reinvestit (art. 19⁴ din Legea 571/2003) etc.

Se reține că, în conformitate cu prevederile art. 34, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv cu prevederile art. 19 alin. (2) și art. 41 alin. (1) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, care dispun:

Legea 571/2003

„art. 34 Declarația și plata impozitului pe profit

(1) Declarația și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.”

Legea 227/2015

„art. 19 Reguli generale

(2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

art. 41 Declarația și plata impozitului pe profit

(1) Calculul, declarația și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42.”

impozitul pe profit se determină pentru fiecare trimestru, respectiv pe an fiscal, la determinarea acestuia fiind necesar să se lucreze cu date cumulate și să se aibă în vedere pierderile de recuperat din anii precedenți/facilitățile fiscale acordate de legiuitor.

Drept urmare afirmația petentei că organele de control nu precizează în actele întocmite care sunt consecințele (influențele) fiscale ca urmare a majorării bazei impozabile, nestabilind în acest sens la momentul analizei, pentru fiecare punct, impozitul pe profit suplimentar de plată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Cu privire la necorelațiile dintre valoarea totală a obiectelor de inventar cuprinse în anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv valoarea de X21,54 lei și suma înscrisă în RIF ca fiind valoarea totală a obiectelor de inventar pentru care nu se acordă drept de deducere, de X11,54 lei, din documentele la dosar se constată că la finalizarea inspecției fiscale organele de control au întocmit Proiectul de Raport de inspecție fiscală care a fost transmis societății și în care cheltuielile cu obiectele de inventar respinse la deducere erau în sumă totală de X11,54 lei.

Urmare a prezentării punctului de vedere de către societate, raportul de inspecție fiscală a fost corectat, în sensul diminuării, cheltuielilor cu obiectele de inventar cu suma de X35 lei, reprezentând contravaloarea mijlocului fix (aspirator) cu numărul de inventar R0058, ce a fost înscris în mod eronat în situația privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu folosința obiectelor de inventar aferente Dispoziției de măsuri nr. 5/08.03.2016, deduse în perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 (Anexa 7). Pentru acest mijloc fix organele de control au stabilit că este nedeductibilă cheltuiala cu amortizarea, și a fost cuprins în situația privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe pentru cantină predate la data de 07.05.2013 (Anexa 8). Astfel, s-a diminuat suma stabilită ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil în exercițiile financiare 2014 și 2015 (X11,54- X35 =X21,54 lei).

În Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală întocmite la finalizarea procedurii de inspecție, organele de control au înscris la *Motiv de fapt* pentru impozitul pe profit suma de X11,54 lei ca fiind valoarea totală a obiectelor de inventar pentru care nu se acordă drept de deducere (punctul 7 pag. 10 din RIF), dar la calculul impozitului pe profit suplimentar organele de control au lucrat cu suma corectă, de X21,54 lei (a se vedea Anexa nr. 10- Situație impozit pe profit stabilit suplimentar, coloana „Chelt. nedeductb. OBI disp. de măsuri” anul 2014).

Se reține astfel că impozitul pe profit stabilit suplimentar a fost corect determinat, neconcordanța sesizată de petentă fiind o eroare materială, calificată astfel în conformitate cu prevederile art. 53 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„art. 53 Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”

și nu poate atrage nulitatea actului administrativ fiscal, în condițiile în care impozitul final este corect calculat.

Drept urmare, date fiind cele anterior precizate, se constată că în mod corect inspectorii fiscali au determinat impozitul pe profit ținând cont de influența bazei impozabile suplimentare cumulate, pe fiecare trimestru și an fiscal din perioada verificată și nu individual pe fiecare deficiență.

Referitor la afirmația petentei că organele de control au încălcat prevederile art. 118 alin. (2) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stabilesc că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală:

„Art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

organul de soluționare reține că obiectul analizei din Decizia de impunere F-X/28.05.2019 contestată l-a constituit TVA în sumă de X9 lei, reprezentând ajustarea pozitivă efectuată de societate, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul lunii februarie 2016, perioadă fiscală care este inclusă în perioada supusă prezentei verificări (01.01.2016-31.10.2018 pentru TVA), astfel că susținerea petentei se constată ca eronată. În fapt, organele de control au constatat că la data reluării dreptului de deducere (februarie 2016), societatea nu avea drept de ajustare a taxei pentru obiectele de inventar date în consum în perioada 2012-2014 și pentru mijloacele fixe amortizate integral.

Nu poate fi reținută nici susținerea petentei că „*inspecția fiscală modifică încadrarea efectuată din cadrul ultimei inspecții fiscale privind TVA pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BV nr. 7/09.03.2016 prin care s-a ajustat taxa pe valoare adăugată aferentă bunurilor de natura obiectelor de inventar și mijloacelor fixe altele decât bunurile de capital în sumă de X16 lei*”, în cauză nefiind modificat actul administrativ fiscal anterior, ci fiind aplicate prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„(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, în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

În speță se reține că în baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au motivat de ce nu au luat în considerare opinia prealabilă a echipei care a efectuat controlul anterior, consemnată în Decizia F-X/09.03.2016, și au consemnat constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală, în fapt constatându-se că pentru bunurile de natura stocurilor date în consum a fost în mod eronat efectuată ajustarea TVA dedusă și că ar fi trebuit să se aplice regulile privind livrarea către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de soluționare mai reține că societatea interpretează greșit prevederile art. 48 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

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

și consideră că Decizia de impunere nr. F-X/09.03.2016 ar obliga organul fiscal să aplice același tratament cu cel adoptat anterior de altă echipă de control. Ori așa cum prevede art. 6 din Legea 207/2015 antecitat, organul de control poate să nu ia în considerare opinia prealabilă dintr-un alt act administrativ fiscal, având obligația doar să motiveze tratamentul fiscal aplicat.

Având în vedere cele anterior menționate, se constată că afirmațiile petentei privind eventuale încălcări ale prevederilor Codului de procedură fiscală, adoptat prin Legea 207/2015, sunt nefondate, drept pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Pe fond

III.1. Referitor la TVA în sumă de X10 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 pentru o parte dintre mijloacele fixe pentru care s-a efectuat ajustare taxei pe valoarea adăugată nu s-a dedus TVA la achiziție.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că, după rezilierea la data de 29.02.2016 a contractului de închiriere nr. 478/01.07.2015, SC X SRL a încheiat în calitate de locator, alte 2 contracte de închiriere cu societatea LD SRL, în calitate de locator, respectiv:

- contractul nr. 290/01.03.2016, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilului denumit sală de evenimente și unitate de cazare, situat în municipiul X, str. 13 Decembrie nr. 96, județul X;
- contractul nr. 291/01.03.2016, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilelor Sala Dacia și Hotel Parc (redenumire săli de conferință, expoziții și concerte, alimentație publică și hotel), situate în municipiul X, str. 13 Decembrie nr. 96, județul X.

Conform documentelor prezentate de petentă la control, în perioada verificată au fost predate locatarului mijloace fixe și obiecte de inventar, după cum urmează:

- prin Procesul-verbal din data de 15.02.2017 au fost predate mijloace fixe în valoare de X26,86 lei (fără TVA) și obiecte de inventar în sumă de X27,91 lei (fără TVA) pentru locațiile Hotel Parc și Sala Dacia, din care 12 mijloace fixe au fost puse la dispoziția societății LD, cu titlu gratuit, în anul 2015;
- prin Procesul-verbal din data de 29.12.2017 au fost predate mijloace fixe în valoare de X28,59 lei (fără TVA) pentru Hotel Parc și Sala Dacia și obiecte de inventar în sumă de X29,47 lei (fără TVA);
- prin Procesul-verbal din data de 20.12.2018 au fost predate mijloace fixe în valoare de X30,84 lei (TVA) și obiecte de inventar în sumă de X31,71 lei (fără TVA).

Din analiza proceselor-verbale de predare primire (2017 și 2018), corelate cu fișa mijlocului fix, inspectorii fiscali au constatat că pentru 12 mijloace fixe ce au fost puse la dispoziția societății LD, cu titlu gratuit, în anul 2015, și care sunt cuprinse în Procesul-verbal de predare-primire din data de 15.02.2017, se impune efectuarea ajustării în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X10 lei, conform prevederilor art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, cu privire la ajustarea taxei deductibile pentru bunurile de capital sunt incidente prevederile art. 305 alin. (2) lit. a), (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„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;*

[...]

(7) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și

c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor de capital achiziționate este condiționat de folosirea bunurilor în scopul unor operațiuni taxabile/operațiuni scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat inițial, în favoarea statului, în condițiile în care bunurile de capital sunt utilizate integral sau parțial pentru alte scopuri decât activități economice, pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în cazul în care bunurile își încetează existența, respectiv ajustarea în favoarea contribuabilului, în condițiile în care bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza contestației formulate de SC X SRL, organul de soluționare a reținut că petenta este de acord cu ajustarea în favoarea statului a taxei deduse în sumă de X20 lei, efectuată de către organele de inspecție fiscală, însă susține că față de situația reținută în Anexa nr. 11 la Raportul de inspecție fiscală F-X/28.05.2019, conform documentelor de achiziție anexate la contestație, pentru 3 mijloace fixe în mod eronat a fost ajustată taxa în condițiile în care pentru acestea societatea nu a dedus TVA în momentul achiziției.

În Referatul nr. 4889/05.08.2019, anexat la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală precizează că pentru mijloacele fixe Cuptor 1- model Rational Clima Plus Combi E22CA97101135 în valoare de X36 lei, Cuptor 2 model Rational Clima Plus Combi serie E21CD01061048103 în valoare de X37 lei și Cărucior cuptor în valoare de X38 lei, nu s-a dedus TVA la momentul achiziției și nu pot fi aplicabile prevederile art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la ajustarea taxei deduse, drept pentru care propun admiterea contestației pentru TVA în sumă de X19 lei.

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) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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”.

urmează a se admite contestația pentru suma de X19 lei reprezentând TVA și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019 pentru această sumă.

Totodată, în speță organul de soluționare reține că deși în preambulul contestației formulate societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/28.05.2019 cu privire la „ajustarea în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X10 lei”, aceasta precizează în motivare că „TVA-ul deductibil care trebuia ajustat este în sumă de X20 lei și nu X10 lei așa cum eronat a stabilit inspecția fiscală”, prin aceasta societatea asumându-și tratamentul fiscal aplicat de către organele de control pentru TVA dedusă în sumă de X20 lei.

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. Ori în speță petenta nu a motivat în fapt și în drept contestația cu privire la suma de X20 lei, reprezentând TVA respinsă la deducere.

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, coroborate cu dispozițiile punctului 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, **urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.05.2019, în ceea ce privește TVA în sumă de X20 lei.**

III.2. Referitor la cheltuielile în sumă de X13 lei respinse la deducere

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuieli în sumă totală de X13 lei, reprezentând servicii de consultanță achiziționate de la PF TM Mihaela, în condițiile în care d-na TM Mihaela este în același timp și angajată a SC X SRL cu normă întreagă.

În fapt, cu prilejul verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2014- 30.06.2015, societatea verificată a dedus cheltuieli în sumă de X13 lei în baza contractului de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013 încheiat cu PFA TM Mihaela, reprezentată de doamna TM Mihaela, care avea și calitatea de angajată cu contract de muncă, cu normă întreagă, la SC X SRL, pentru funcția de director aprovizionare (ulterior manager aprovizionare).

Contractul de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013, încheiat între X SRL, în calitate de beneficiar și PFA TM Mihaela, în calitate de prestator, are ca obiect „*activitatea de consultanță pentru afaceri și management, ca și prestarea de servicii în domeniul achizițiilor și aprovizionări, necesare beneficiarului.*”

Având în vedere că atribuțiile și responsabilitățile postului director de aprovizionare, așa cum sunt menționate în fișa postului, se suprapun cu obiectul contractului de prestări servicii mai sus menționat, echipa de control a concluzionat că pentru cheltuielile în sumă de X13 lei nu se poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate de societate,

drept pentru care aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în exercițiile financiare 2014 și 2015, fiind incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară nu este de acord cu constatările echipei de inspecție fiscală și consideră că deoarece aceeași persoană fizică și-a desfășurat activitatea sub 2 forme de organizare, în conformitate cu prevederile art. 7 punctul 4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, activitatea desfășurată în baza contractului de prestări servicii nr. 1014/01.11.2013 este asimilată unei activități salariale, pentru care cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din același act normativ.

În drept, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

art. 21 Cheltuieli

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Norme metodologice:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Totodată, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt considerate deductibile fiscal.

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în cauză.

În speță, se reține că în baza contractului individual de muncă nr. 411/16.08.2013, d-na TM Mihaela este angajată a SC X SRL cu funcția de director aprovizionare, cu normă întreagă, respectiv 8 ore/zi, 40 ore pe săptămână.

Totodată, conform contractului de prestări servicii, d-na TM Mihaela are următoarele obligații:

- Identifică potențiali furnizori și negociază contracte cu aceștia,
- Gestionează contractele și relația comercială cu furnizorii actuali;
- Gestionează procesul de comandă a materiei prime și a materialelor necesare;
- Asigură parametrii de calitate ai produselor aprovizionate și urmărește raportul calitate/preț;
- Urmărește menținerea stocurilor de materii prime și materiale, ambalaje la nivele optime pentru funcționarea activității de producție;
- Identifică oportunități de reducere a costurilor și de îmbunătățire a capacității de reacție a furnizorilor;
- Contribuie la dezvoltarea și implementarea planului și programelor de achiziții ale companiei;
- Urmărește și conformitatea plăților pentru produsele aprovizionate cu condițiile comerciale agreeate cu furnizorii;
- Organizează activitatea de transport a produselor aprovizionate de la furnizor la sediul companiei;
- Gestionează activitatea de import și relația cu organismele vamale;
- Institue proceduri de lucru în cadrul departamentului pe care îl conduce și urmărește implementarea și respectarea lor;
- Instruiește personalul din subordine;
- Gestionează bugetul de cheltuieli al departamentului pe care îl conduce;
- Prezintă conducerii companiei rapoarte periodice cu privire la stocuri și evoluția achizițiilor;
- Colaborează cu șefii tuturor departamentelor din firmă dacă este nevoie;
- Reprezintă societatea în relațiile cu furnizorii, cu care colaborează în cadrul activității de aprovizionare, sau în alte probleme în baza împuternicirilor primite de la beneficiar;
- Răspunde de corectitudinea datelor prezentate în rapoartele realizate pentru conducerea companiei sau alți solicitanți;
- Răspunde de respectarea termenelor contractuale, dar și pentru fiecare lucrare în parte.
- Răspunde de respectarea condițiilor prevăzute de sistemul de management al calității adoptat de societate

Aceste obligații coincid cu atribuțiile și responsabilitățile prevăzute pentru d-na TM Mihaela prin fișa postului.

În speță se reține că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației, niciun document din care să reiasă că pe lângă activitatea desfășurată în calitate de salariat cu normă întreagă, d-na T ar fi prestat suplimentar activitate în beneficiul SC X SRL, ca reprezentant al PFA TM Mihaela.

Astfel, petenta nu a justificat că îndeplinește condițiile cumulative prevăzute în normele date în aplicarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) antecitate, respectiv că serviciile au fost efectiv prestate și că îi erau necesare, atâta timp cât pentru exact aceleași sarcini exista o persoană angajată cu normă întreagă, care desfășura deja aceeași activitate, iar societatea a dedus cheltuielile salariale aferente acesteia.

Argumentele petentei referitoare la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de PFA TM nu pot fi reținute, deoarece din documentele puse la dispoziție (contract individual de muncă, contract de prestări servicii, fișa de post) nu reiese faptul că au avut loc ambele prestații, atât cea efectuată în baza contractului individual de muncă, cât și cea efectuată

În baza contractului de prestări servicii, simplul fapt al încheierii unui contract pentru prestări de servicii nefiind suficient pentru a se justifica prestarea efectivă.

Cât privește prevederile art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 09.07.2015, invocate de petentă, prin care legiuitorul a prevăzut că orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre criteriile anume prevăzute:

„art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

2. activitate dependentă- orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:”

se reține că în speță nu a fost probată prestarea, respectiv că activitatea a fost desfășurată suplimentar de activitatea remunerată în baza contractului individual de muncă.

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, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/28.05.2019, pentru cheltuielile în sumă totală de X13 lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X14 lei.

III.3. Referitor la cheltuielile în sumă de X21 lei respinse la deducere

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile prilejuite de darea în consum a bunurilor de natura obiectelor de inventar, în condițiile în care acestea au fost puse la dispoziția altei persoane juridice cu titlu gratuit.

În fapt, cu ocazia verificărilor efectuate anterior la SC X SRL, care au vizat verificarea TVA, s-a dispus măsura reconsiderării cheltuielilor aferente investițiilor efectuate la imobilele „Sală evenimente LD” și „Hotel Parc”, precum și pentru dotările aferente acestora, deoarece bunurile/serviciile achiziționate nu au fost utilizate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile în perioada verificată, fiind întocmită în acest sens Dispoziția de măsuri nr. 5/08.03.2016.

În Raportul de inspecție fiscală F-X/28.05.2019, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, echipa de control precizează că societatea nu a dus la îndeplinire măsura dispusă în sarcina sa prin Dispoziția de măsuri nr. 5/08.03.2016 și nu a reclaculat rezultatul fiscal, respectiv impozitul pe profit pentru anii 2014 – 2015.

Deoarece în perioada 2014- 2015 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli tratate ca deductibile fiscal, prilejuite de darea în folosință a unor obiecte de inventar (în sumă de X21 lei- prezentate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală), iar acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, societății LD SRL, contribuabila neînregistrând venituri impozabile în contrapartidă, urmare a inspecției aceste cheltuieli au fost încadrate la nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„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.

Conform acestor prevederi legale, se reține că 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. De asemenea, pentru deducerea cheltuielilor, legiuitorul a impus condiția ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele la dosar se reține că în perioada 15.03.2013- 30.06.2015, în baza contractului de comodat nr. 287/15.03.2013, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință, societatea verificată a cedat cu titlu gratuit societății LD SRL folosința imobilului Centrul de evenimente (cantina), la care s-a adăugat ulterior folosința a încă 2 clădiri, fără dotări de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe. Cu toate acestea, prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013 au fost puse la dispoziția societății LD SRL, cu titlu gratuit, obiecte de inventar și mijloace fixe (2 anexe cu obiecte inventar și 1 anexă cu mijloace fixe), toate acestea având înscrisă ca locație de predare Sala de evenimente X (fosta cantină). Se reține că prezenta analiză nu are ca obiect bunurile care au fost predate în baza Procesului verbal de predare-primire din data de 07.05.2013, perioada verificată pentru impozitul pe profit începând de la 01.01.2014.

Conform anexei nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală F-X/28.05.2019, pe parcursul anului 2014 societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de X21 lei reprezentând contravaloarea unor bunuri de natura obiectelor de inventar (televizoare, mese, lenjerii, saltele, pilote etc.), bunuri care au fost date în consum la data achiziției și care în fapt nu au fost utilizate pentru activitatea economică generatoare de venituri impozabile a societății verificate ci au fost puse la dispoziția LD SRL cu titlu gratuit. Suma de X21 lei reprezentând cheltuieli înregistrate la descărcarea din gestiune a acestor bunuri, a fost considerată de către petentă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014 și a diminuat baza impozabilă pentru impozitul pe profit aferent acestui an.

Având în vedere faptul că legiuitorul a dispus că profitul impozabil se calculează ca diferență între venituri și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, și faptul că aceste cheltuieli în sumă de X21 lei au influențat baza impozabilă pentru impozitul pe profit aferentă anului 2014 în sensul diminuării acesteia, dar petenta nu a înregistrat venituri în contrapartidă, se reține că în mod legal inspectorii fiscali au considerat că pentru suma de X21 lei petenta nu avea drept de deducere și au determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X39 lei.

În mod eronat susține petenta că nicio prevedere din Codul fiscal vechi nu condiționează încadrarea la deductibile a cheltuielilor de momentul la care să producă venituri impozabile, având în vedere că legiuitorul a făcut la art. 19 alin. (1) antecitat precizarea expresă ca la calculul profitului impozabil să se aibă în vedere veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri „*dintr-un an fiscal*”.

Astfel, în soluționarea cauzei nu poate fi reținută nici susținerea petentei că obiectele de inventar cuprinse în anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală au fost puse la dispoziția societății LD S.R.L. în baza contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și nr. 291/01.03.2016 împreună cu actele lor adiționale și nici afirmația că „*veniturile obținute de către societatea noastră în baza*

celor două contracte de închiriere pentru perioada fiscală verificată sunt în sumă de X40 lei”, conform anexei transmise acestea fiind înregistrate începând cu anul fiscal 2016 (factura 2000508/03.03.2016).

În fapt, în anul 2014 aceste bunuri au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit societății LD SRL în baza contractului de comodat așa cum recunoaște și petenta în contestație, și după cum afirmă în nota explicativă nr. 318/19.04.2019 „În ceea ce privește dotarea cu echipamente, utilaje, mobilier, etc., necesare dotării imobilului conform destinației stabilite, aceasta s-a efectuat pe perioada modernizării imobilului și au fost puse la dispoziția comodatului/chiriașului în momentul achiziționării acestora și punerii în funcțiune”, astfel că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe care petenta îl invocă în susținere, nu au generat venituri impozabile în anul 2014.

De altfel, nici susținerea petentei că obiectele de inventar au făcut obiectul contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și nr. 291/01.03.2016 conform listelor de inventariere din data de 26.02.2016, nu poate fi reținută de către organul de soluționare, constatându-se nereală deoarece în acest Proces-verbal este înscris că s-a făcut predarea în gestiune „a următoarelor mijloace fixe” și sunt enumerate 6 mijloace fixe, care nu fac obiectul prezentei analize, prin semnătura reprezentanților celor 2 societăți fiind confirmată predarea-primirea doar pentru aceste bunuri.

Nici precizarea privind inventarierea nu este susținută cu documente întocmite 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. Astfel, obligația efectuării inventarierii bunurilor predate în gestiunea LD SRL, decurge în mod imperativ din prevederile pct. 2.(1) lit. d) - Anexa 1 din O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care stipulează următoarele:

„2. - (1) în temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

[...]

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;”

Ori, societatea nu a făcut dovada că ar fi efectuat nicio astfel de inventariere la predarea-primirea bunurilor în gestiunea LD SRL. De asemenea, se reține că dispozițiile pct. 1 alin. (1) din Anexa I din O.M.F.P. nr. 2861/2009 prevăd că inventarierea se face cantitativ-valoric sau numai valoric:

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

dar listele anexate de petentă la contestație și referitor la care afirmă că ar fi fost întocmite în data de 26.02.2016, nu indică valoarea bunurilor înșiruite, nu sunt semnate de partea care se presupune că ar fi primit bunurile, nu sunt datate astfel că nu se cunoaște momentul la care ar fi fost întocmite.

Organul de soluționare reține că în conformitate cu documentele la dosar, bunurile care fac obiectul analizei în speță nu mai erau în stoc la data încheierii celor două contracte de închiriere la care petenta face referire, fiind descărcate din gestiune pe baza contului 603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar” încă de la data achiziției, la 31.12.2014 soldul final al contului 303 al SC X SRL fiind 0, iar societatea LD SRL, le-a utilizat cu titlu gratuit în activitatea proprie în perioada în care a fost în vigoare contractul de comodat nr. 287/15.03.2013.

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, coroborate cu dispozițiile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.05.2019**, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **X39 lei** (X21 lei x 16%).

În contestația formulată, afereant obiectelor de inventar societatea se îndreaptă împotriva sumei de X12 lei reprezentând impozit pe profit, care corespunde unei baze impozabile în sumă de X11 lei. Ori, așa cum am arătat anterior la analiza pe linie de procedură a contestației, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar organele de control au avut în vedere suma de X21 lei ca fiind valoarea obiectelor de inventar pentru care nu se justifică deducerea la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X39 lei, în RIF fiind înscrisă în mod eronat baza impozabilă în sumă de X11 lei.

Drept urmare pentru diferența de **impozit pe profit în sumă de X41 lei** (X12 lei impozit contestat ca fiind aferent obiectelor de inventar – X39 lei impozit stabilit prin decizia corectată aferent obiectelor de inventar date în consum) în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile punctului 11.1 lit. c) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

contestația urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.

III.4. Referitor la TVA în sumă de X9 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în luna februarie 2016 societatea avea drept să ajusteze TVA pentru bunurile de natura obiectelor de inventar date în consum în perioada dec. 2012- nov. 2014 și care au fost puse la dispoziție gratuit altei persoane impozabile, pentru a fi utilizate de aceasta în scopul propriei activități de la data punerii la dispoziție.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în decontul de TVA aferent lunii februarie 2016, societatea a înscris la rândul 31 „Ajustări conform prorata/ajustări pentru bunurile de capital” ajustarea pozitivă a TVA deductibilă în sumă de X42 lei.

Organele de control precizează că în cadrul ultimei inspecții fiscale pe linie de TVA efectuată la SC X SRL, pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/09.03.2016, s-a efectuat ajustarea TVA deductibilă în favoarea statului în sumă de X25 lei, pentru investițiile efectuate la imobilele "Sala evenimente LD" și „Hotel Parc”, precum și pentru dotările aferente acestora, deoarece în perioada verificată bunurile/serviciile achiziționate nu au fost utilizate de persoana impozabilă în scopul obținerii de venituri taxabile.

TVA deductibilă, în sumă de X25 lei, ajustată în favoarea statului de către organele de inspecție fiscală, a avut următoarea componență:

a) TVA în sumă de X43 lei, aferentă modernizării centrului de evenimente „LD” și terenului aferent;

b) TVA în sumă de X44 lei, aferentă bunurilor de capital de natura mijloacelor fixe, destinate dotării centrului de evenimente „LD”;

c) TVA în sumă de X45 lei, aferentă „investiție sala Parc”;

d) TVA în sumă de X16 lei, aferentă obiectelor de inventar și mijloacelor fixe, altele decât bunurile de capital, destinate dotării centrului de evenimente „LD” și „Hotel Parc”.

Deoarece doar ajustarea TVA aferentă obiectelor de inventar și mijloacelor fixe, altele decât bunurile de capital, destinate dotării centrului de evenimente „LD” și „Hotel Parc” (cu suma de X9 lei), face obiectul contestației formulate de către SC X SRL, în continuare vor fi prezentate aspectele fiscale doar cu privire la această deficiență.

În fapt, în luna februarie 2016 societatea verificată a ajustat TVA deductibilă, în favoarea statului, doar pentru un an, în sensul că pentru obiectele de inventar și mijloacele fixe, altele decât bunurile de capital, destinate dotării centrului de evenimente „LD” și „Hotel Parc”, a ajustat TVA în favoarea statului în sumă de X46 lei, reluând ajustarea pozitivă pentru TVA în sumă de X15 lei

(X16-X46 lei), motivând că în urma încheierii contractelor de închiriere nr. 290/01.03.2016 și nr. 291/01.03.2016, obiectele de inventar și mijloacele fixe, altele decât bunurile de capital, au fost închiriate în regim de taxare împreună cu imobilele.

În Raportul de inspecție F-X/28.05.2019, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control prezintă detaliat modul de calcul pentru TVA în sumă de **X9 lei**, colectată aferent obiectelor de inventar și mijloacelor fixe, altele decât cele care au devenit bunuri de capital de la 01.01.2016, ținând cont de ajustarea în favoarea statului efectuată de petentă. Organul de soluționare reține că petenta nu sesizează prin contestația formulată deficiențe de calcul pentru TVA în sumă de X9 lei, motiv pentru care nu este necesară prezentarea modului de calcul.

În fapt, din documentele la dosar se reține că în perioada 15.03.2013- 30.06.2015, în baza contractului de comodat nr. 287/15.03.2013, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință, societatea verificată a cedat cu titlu gratuit societății LD SRL folosința imobilului denumit „Cantina” (clădire cu parter și un nivel din beton armat), la care s-a adăugat ulterior folosința a încă 2 clădiri, în contract nefiind făcute precizări la dotarea acestor clădiri cu bunuri de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe.

Conform art. 2- Obiectul contractului:

„2.3 Bunul care face obiectul prezentului contract este imobilul denumit cantina (clădire cu parter și un nivel de beton armat) situat în municipiul X, str. 13 Decembrie, nr. 96, județul X [...].

2.4 Folosința bunului ce face obiectul prezentului contract, ca și cheile acestuia, se transmit comodatului imediat ce imobilul va fi renovat, pe baza de proces-verbal.”

La data de 07.05.2013 a fost transmisă folosința imobilului renovat, acesta fiind predat în stare bună, compartimentat, după cum rezultă din Procesul-verbal din data de 07.05.2013, în care se arată următoarele:

„Imobilul se predă în stare bună, (...) o dată cu un rând de chei și cu inventarul conform listei anexate. Orice alte modificări și îmbunătățiri vor fi predate ulterior recepției acestora, conform autorizației de construire/schimbare de destinație.”

Prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013 au fost puse la dispoziția societății LD SRL, cu titlu gratuit, obiecte de inventar și mijloace fixe (2 anexe cu obiecte inventar și 1 anexă cu mijloace fixe), toate acestea având înscrisă ca locație de predare Sala de evenimente X (fosta cantină).

Conform „Situăției privind ajustarea bunurilor, altele decât bunuri de capital, aferente investiției Centru de evenimente LD și Hotel Parc” anexa nr. 12 la Raportul de inspecție F-BV 5/09.03.2016, încheiat cu prilejul inspecției anterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă totală de X16 lei aferentă unor mijloace fixe și obiecte de inventar predate, cu titlu gratuit societății LD SRL, prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 07.05.2013, precum și pentru cele puse la dispoziție ulterior, în cursul anilor 2013, 2014 și 2015.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) și ale art. 148 alin. (1) din Legea 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data la care bunurile mobile au fost puse la dispoziția SC LD SRL, coroborat cu Normele metodologice date în aplicare:

„art. 128 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

- a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;
- b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;
- c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.

Norme metodologice:

53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal;

Potrivit acestor prevederi legale, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Totodată prevederile art. 148 și ale normelor date în aplicarea acestora dispun în mod expres că deducerea inițială se ajustează în condițiile în care regulile privind livrarea către sine nu se aplică.

Având în vedere aceste prevederi legale, în baza prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior, organele de control nu au luat în calcul opinia prealabilă din Decizia F-X/09.03.2016, constatând că pentru bunurile de natura stocurilor în mod eronat echipa de inspecție anterioară a efectuat ajustarea TVA dedusă și că ar fi trebuit aplicate regulile privind livrarea către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. b) antecitat.

Așa cum am arătat în prezenta decizie la punctul III A, unde s-a efectuat analiza pe linie de procedură a contestației, susținerea petentei că prin tratamentul fiscal aplicat ar fi fost încălcate prevederile art. 118 alin. (2) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în cauză, constatându-se nereală, având în vedere că obiectul analizei l-a constituit TVA în sumă de X9 lei, reprezentând ajustarea pozitivă efectuată de societate, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul lunii februarie 2016, perioadă fiscală care este inclusă în perioada supusă prezentei verificări.

Nu poate fi reținută nici susținerea petentei că „*inspecția fiscală modifică încadrarea efectuată din cadrul ultimei inspecții fiscale privind TVA*”, în cauză nefiind modificat actul administrativ fiscal anterior, ci fiind aplicate prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală anterior citate.

De altfel, organul de soluționare constată ca eronată susținerea petentei că echipa de control care a efectuat inspecția anterioară ar fi precizat că societatea poate efectua ajustarea în favoarea sa (ajustare pozitivă) atunci când își câștigă dreptul de deducere a taxei, în Decizia de impunere F-BV nr. 7/09.03.2016 fiind menționat că „*SC X SRL are obligația ca pentru perioada ulterioară perioadei verificate să efectueze ajustarea TVA aferentă bunurilor de capital, respectiv „Sală de evenimente LD”, „Hotel Park” cât și pentru imobilul „Sculărie (...)”, ori de câte ori intervin evenimente care generează ajustarea, în conformitate cu prevederile art. 305 (...)*”, **deci că societatea va efectua ajustarea doar pentru bunurile de capital.**

În motivarea în drept a contestației, petenta precizează că dispozițiile art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, nu erau în vigoare la data constatării livrării către sine (perioada 2013-2015), ori având în vedere că în speță dreptul de deducere s-a exercitat prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2016, când în vigoare erau prevederile Legii 227/2015, se reține că în mod legal organele de control au aplicat prevederile art. 270 alin. (4) lit. b) deoarece

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

acestea erau în vigoare la momentul la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei:

„art. 270 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, **dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**”

Referitor la susținerea petentei că „tratatamentul fiscal aplicabil acestei operațiuni este similar cu cel aplicat de inspecția fiscală pentru bunurile de capital în ceea ce privește ajustarea TVA, modalitatea de calcul a ajustării fiind diferită, ceea ce denotă aplicarea de tratamente fiscale diferite unor situații similare existente pe perioada supusa inspecției fiscale”, se reține că cele două spețe nu sunt similare deoarece bunurile de capital se regăsesc evidențiate în patrimoniul societății la sfârșitul perioadei verificate, pe când obiecte de inventar au fost date în consum la data achiziției, soldul contului 303 fiind zero la sfârșitul fiecărui an în perioada 2013-2015. În speță se reține că nu este vorba despre obiecte de inventar noi, aflate în stoc, pentru care TVA ar fi fost ajustată în luna februarie 2016 deoarece au fost alocate unei activități cu drept de deducere, ci de bunuri mobile care au fost date în consum în perioada dec. 2012- nov. 2014, și au fost utilizate efectiv de societatea LD SRL în activitatea desfășurată. Deși contestatara susține că „bunurile de natura obiectelor de inventar se află în patrimoniul societății noastre, au fost inventariate conform listelor de inventariere întocmite în acest sens fiind puse la dispoziția locatorului prin cele 2 (două) contracte de închiriere” (contractelor de închiriere nr. 290 și nr. 291 din 01.03.2016), organul de soluționare reține că prin Procesul-verbal de predare-primire din data de 22.02.2016 nu s-a efectuat, în fapt, nicio inventariere, deoarece:

1) Inventarierea trebuie efectuată cu respectarea prevederilor O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Astfel, obligația efectuării inventarierii bunurilor predate în gestiunea LD SRL, decurge în mod imperativ din prevederile pct. 2. (1) lit. d) – Anexa 1 din O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care stipulează următoarele:

„2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:[...]

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;”

Or, societatea nu a prezentat documente care să confirme că ar fi efectuat inventarierea la predarea-primirea bunurilor în gestiunea LD SRL.

Mai mult, Procesul-verbal de predare-primire din data de 22.02.2016 conține doar 6 mijloace fixe, fără vreo mențiune la alte liste, iar faptul că petenta a prezentat alături de aceleași liste cu mijloace fixe și obiecte de inventar- deja predate în baza contractului nr. 287/15.03.2013, nedatate și neconfirmate de primire de beneficiar, nu constituie o dovadă a inventarierii activelor societății și nici nu ține loc de inventariere.

În cazul în care inventarierea acestor bunuri ar fi fost efectuată cu respectarea prevederilor legale, s-ar fi stabilit corect stocurile factice de o comisie de inventariere și, spre exemplu, nu s-ar fi numărat de 2 ori același mijloc fix.

2) Listele cu bunurile predate societății LD au un uz multiplu. Acestea au fost considerante de societate, fie concomitent, fie la momente diferite, drept:

- anexe ale proceselor-verbale de predare-primire a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar către LD SRL, în baza contractului de comodat nr. 287/15.03.2013;

- o inventariere efectuată în scopul predării mijloacelor fixe și obiectelor de inventar către LD SRL, "în sensul încheierii contractului de închiriere nr. 290/01.03.2016";

- o inventariere efectuată în sensul prevederilor art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menită să permită ajustarea taxei pe valoarea adăugată în favoarea sa;

- liste de inventariere a bunurilor ce-i aparțin, care au fost inventariate (nu se știe de cine, deoarece nu a existat o comisie de inventariere) și care, în fapt, ar fi trebuit să fie înscrise, în liste separate, de entitatea (LD SRL) la care se aflau (pct. 19 (1) din Anexa 1 din O.M.F.P. nr. 2861/2009).

3) Dacă ar fi fost inventariate bunurile la data de 22.02.2016, așa cum susține societatea, acestea s-ar fi regăsit în contractul de închiriere nr. 290/01.03.2016. Însă, obiectul contractului de închiriere nr. 290/01.03.2016 îl reprezintă imobilul denumit sala de evenimente și unitate de cazare, fără a fi stipulat că intră în sarcina locatorului dotarea cu mijloace fixe și obiecte de inventar.

De altfel, se reține că parte din aceste bunuri sunt prosoape, lenjerii de pat, huse scaun și este puțin probabil ca acestea să existe și să mai poată fi utilizate în numărul în care au fost date în consum, la trei ani de la momentul în care au fost date în consum.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține că TVA în sumă de X9 lei este aferentă obiectelor de inventar și mijloacelor fixe amortizate integral până la data la care au fost încheiate contractele de închiriere, predate cu tilu gratuit societății LD SRL.

Astfel, în ceea ce privește ajustarea TVA pentru mijloacele fixe amortizabile ecran proiecție Rubinwhite (2 buc), dimmer DX, videoproiector, achiziționate în anul 2013, pentru care perioada de amortizare a fost de 2 ani, se constată că pe toată perioada de amortizare au fost alocate unei activități fără drept de deducere și că în luna februarie 2016, deoarece erau **amortizate integral**, societatea nu mai avea dreptul să efectueze ajustarea TVA, în conformitate cu prevederile art. 306 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015 conform căroră:

„art. 306 Dispoziții tranzitorii privind ajustarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 305 alin. (5), se ajustează taxa deductibilă proporțional cu valoarea rămasă neamortizată la momentul la care intervin evenimentele prevăzute la art. 305 alin. (4) pentru următoarele categorii de active corporale fixe care până la data de 31 decembrie 2015 nu erau considerate bunuri de capital:

a) activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani, care au fost achiziționate sau fabricate după data aderării până la data 31 decembrie 2015, inclusiv;

Organul de soluționare reține că echipa de control a aplicat corect prevederile acestui articol, pentru celelalte mijloace fixe, neamortizate integral, și care începând cu data de 01.01.2016 au devenit bunuri de capital, pentru acestea efectuând ajustarea TVA în favoarea contribuabilului în sumă de X46 lei, la valoarea rămasă neamortizată (conform anexei 13 la raportul de inspecție fiscală).

Cât privește posibilitatea petentei de a ajusta taxa dedusă inițial pentru obiectele de inventar date în consum în perioada decembrie 2012- noiembrie 2014, în conformitate cu prevederile art. 304 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

art. 304 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

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

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

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

HG 1/2016

78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

(2) În sensul alin. (1), prin servicii neutilizate se înțelege imobilizările necorporale care nu sunt complet amortizate la momentul la care intervine obligația sau dreptul de ajustare a taxei. Serviciile de altă natură se consideră utilizate în perioada fiscală în care au fost achiziționate. Ajustarea se efectuează în cazul serviciilor neutilizate numai pentru taxa aferentă valorii rămase neamortizate.

(3) Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 270 alin. (4) sau art. 271 alin. (4) din Codul fiscal;

În mod clar intenția legiuitorului este în sensul că se poate ajusta TVA pentru bunurile care nu au fost date în consum și care nu au fost utilizate încă, acesta folosind expresii cum ar fi **servicii neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție**, limitând taxa pentru care se poate face ajustarea în cazul serviciilor neutilizate la **taxa aferentă valorii rămase neamortizate**.

Dispozițiile art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat de societate, trebuie interpretate în sensul că se referă la bunurile de natura stocurilor neutilizate, adică la cele aflate în soldul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”, sold care potrivit dispozițiilor ce reglementează funcțiunea acestui cont, în speță O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc.

Altfel, prin absurd, s-ar ajunge la situația în care pentru un televizor alocat unei activități fără drept de deducere, pentru care cheltuiala s-a dedus integral la momentul achiziției și care se regăsește în evidența extrabilanțieră a unei societăți la peste cinci ani de la achiziție, societatea să poată deduce integral TVA aferentă dacă schimbă destinația acestui bun și îl alocă unei activități cu drept de deducere. Ori intenția legiuitorului în mod clar nu a fost aceasta, el limitând perioada de ajustare chiar și în cazul bunurilor de capital (la 5 ani, respectiv 20 ani pentru bunuri imobile) și permițând ajustarea doar proporțional cu perioada în care bunul a fost utilizat în cadrul unei activități impozabile din punct de vedere a TVA cu drept de deducere, iar în cazul bunurilor amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani, care au fost achiziționate sau fabricate după data aderării până la data 31 decembrie 2015, proporțional cu valoarea rămasă neamortizată.

Raționamentul petentei că ar avea drept de deducere pentru bunuri de natura obiectelor de inventar date în consum (care nu se mai regăsesc evidențiate în patrimoniul societății în conturi de bilanț), alocate inițial unei activități fără drept de deducere, pentru că, susține ea, au fost alocate unei activități în sfera TVA cu drept de deducere la doi sau chiar trei ani de la darea lor în consum, se constată astfel ca eronat.

De altfel, în mod evident, deoarece la data achiziției bunurilor de natura obiectelor de inventar, societatea avea cunoștință că acestea vor fi alocate unei activități care nu generează venituri taxabile (că vor fi puse la dispoziția societății LD SRL cu titlu gratuit), neîndeplinind condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data achiziției:

„art. 145 alin. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

aceasta nu avea drept de deducere pentru respectivele bunuri. În condițiile în care societatea a dedus taxa la achiziție, dar a pus bunurile la dispoziția altei persoane impozabile cu titlu gratuit, aceasta utilizându-le în activitatea desfășurată, se reține ca fiind corect raționamentul organelor de control care au considerat că operațiunea reprezintă în fapt o livrare în sensul art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea 571/2003, menținute la art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea 227/2015, motiv pentru care societatea nu avea dreptul să aplice prevederile privind ajustarea și să deducă prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2016 TVA în sumă de X9 lei.

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) 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 formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/28.05.2019, pentru TVA în sumă de X9 lei.**

III.5. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 184/03.07.2019, emise de A.J.F.P. X, cu privire la suma de X47 lei, reprezentând accesorii aferente debitorilor 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/28.05.2019

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

În fapt, conform documentelor aflate la dosarul contestației, în perioada 05.02.2019-06.05.2019, organe de control din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea TVA pentru perioada 01.01.2016-31.10.2018 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2014-30.06.2018.

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/28.05.2019, prin care organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de X22 lei, din care X23 lei impozit pe profit și X24 lei TVA. Împotriva acestei decizii, societatea a depus la A.J.F.P. X- Secretariat AIF contestația înregistrată sub nr. BVG_AIF 4459/18.07.2019, având ca obiect suma parțială de X1 lei din care X3 lei TVA și X2 lei impozit pe profit.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/03.07.2019, emisă de organele fiscale teritoriale, în speță A.J.F.P. X, s-au calculat accesorii în sumă totală de X48 lei, din care **suma de X48 lei contestată**, este aferentă umătoarelor obligații fiscale restante:

- (1) pentru TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019, în sumă totală de X24 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de X7 lei;
- (2) pentru impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019, în sumă totală de X23 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de X50 lei și penalități de întârziere în sumă de X51 lei;
- (3) pentru impozitul pe profit anual declarat prin declarațiile 101 nr. 137874579/23.03.2018 și nr. 168999661/25.03.2019 au fost calculate dobânzi în sumă de X52 lei și penalități de întârziere în sumă de X53 lei.

Totodată, pentru TVA și pentru impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019, 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 X8 lei, până la data de 03.07.2019.

Se reține deci că prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/ 03.07.2019** 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/28.05.2019.

Accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor contestate, 03.07.2019.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 29039/23.08.2019, în aplicarea principiului „*accessorium sequitur principale*” societatea solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019 pentru **suma parțială de X4 lei.**

În contestația depusă, cu privire la modul de calcul al accesoriilor, petenta aduce critici pe linie de procedură, respectiv susține că normele fiscale stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de obligații fiscale și consideră că „*momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor*”, astfel că accesoriile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani.

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 cărora:

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 (1) 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>
	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 incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

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 scadenței 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.

În contestația formulată împotriva Deciziilor de accesorii nr. X/03.07.2019, societatea interpretează prevederile Codului de Procedură Fiscală în sensul că acestea stabilesc faptul că diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere: până la data de 5 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna, respectiv până la data de 20 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din luna și consideră că accesoriile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani, astfel că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor aferente drepturilor determinate ulterior emiterii deciziei de impunere.

Referitor la această susținere a petentei organul de soluționare reține că societatea contestată face o confuzie între termenul de plată prevăzut la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, menținut la art. 156 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și care prevede că:

*„art. 156
(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:*

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.”

și termenul de scadență la care face referire art. 173 din Legea 207/2015, respectiv art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, considerând că organul fiscal nu trebuia să calculeze accesorii până la împlinirea termenului de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015.

În drept, conform prevederilor art. 111 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 154 alin. (1) din Legea 207/2015:

“art. 154 Scadența creanțelor fiscale

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

Astfel, se constată că dispozițiile Codului de procedură fiscală fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență, la art. 111 alin (1) din OG 92/2003/R, respectiv 154 alin. (1) din

legea 207/2015 fiind stipulat că **scadența creanțelor fiscale intervine la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau alte legi**, iar la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, respectiv art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015, se stabilesc **termene de plată** pentru obligațiile fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora.

Se reține deci că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă și care este diferențiat în funcție de data comunicării, spre deosebire de data scadență care este fix stabilită în raport cu norma juridică încălcată și cu natura impunerii.

Potrivit doctrinei, termenul de plată poate fi stabilit la o dată ulterioară scadenței, fiind acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor fiscale, până la acest **termen de plată** nefiind demarată procedura de executarea silită a obligațiilor de plată stabilite suplimentar, însă neachitarea debitului după expirarea **termenului de scadență atrage obligația de plată a accesoriilor conform art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală respectiv 173 și 181 din Legea 207/2015 în vigoare de la 01.01.2016.**

Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, pentru neachitarea obligațiilor fiscale la termenul de scadență se calculează dobânzi, penalități și penalitățile de nedeclarare, **începând cu ziua imediat următoare scadenței- determinată funcție de momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care generează obligațiile fiscale datorate.**

În speță sunt incidente prevederile art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (art. 174 și 176 din Legea 207/2015), conform cărora dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare **termenului de scadență**. De asemenea, conform prevederilor art. 181 din Legea 207/2015 penalitatea de nedeclarare se calculează începând cu ziua imediat următoare **scadenței**.

Cu privire la data scadenței, de la care petenta datorează accesorii pentru sumele stabilite prin Decizii de impunere, conform prevederilor legale anterior enunțate, aceasta diferă în funcție de natura obligației fiscale principale și de prevederile Codului fiscal.

Astfel, **în cazul TVA**, sunt incidente prevederile art. 134 alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 280 alin. (2) și (3) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

“art. 134 (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.”

Legea 227/2015

„art. 280 (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. 326 alin. (1).”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) și 156² alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 326 alin. (1) și art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016:

art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

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.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

Legea 227/2015

art. 326 Plata taxei la buget

(1) *Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.*

art. 323 Decontul de taxă

(1) *Persoanele înregistrate conform art. 316 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.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul*) stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

Conform prevederilor legale antecitate, pentru TVA stabilită suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, exigibilitatea a intervenit în luna în care petentul a înregistrat taxa în jurnalul de cumpărări sau când petenta trebuia să colecteze taxa iar exigibilitatea plății taxei a intervenit la data de 25 a lunii următoare, când a depus decontul de taxă prin care și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere sau în care nu a cuprins taxa pe care avea obligația să o colecteze, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente TVA de la data scadenței, prevăzută la art. 157 respectiv art. 326 din **Codul fiscal** citate mai sus, până la data emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate.

Referitor la impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art. 34 alin. (1) și art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 41 alin. (1) și art. 42 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

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

"art. 34 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) *Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.*

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."*

Legea 227/2015

„art. 41 Declararea și plata impozitului pe profit

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

(1) Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare.

art. 42 Depunerea declarației 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. 41 alin. (5) lit. a) și b), alin. (16) și (17), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 86 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, menținute la art. 95 alin. (4) din Legea 207/2015, conform cărora:

“art. 86. – (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.”

Conform prevederilor legale antecitate, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, societatea avea obligația plății până la data de 25 a lunii următoare încheierii trim. I-III, respectiv până la 25 martie a anului următor, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Date fiind cele anterior arătate, se constată că în mod corect organul fiscal de administrare a calculat, aferent impozitului pe profit și TVA stabilită suplimentar de plată urmare a celor constatate la efectuarea inspecției fiscale, accesorii de la data scadenței și până la data emiterii deciziei, în condițiile în care acestea nu au fost achitate la bugetul de stat.

Astfel, organul de soluționare constată ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019 pentru aspectele de procedură sesizate de petentă.

III.5.1. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor principale contestate, respectiv aferente TVA în sumă de X3 lei și impozitului pe profit în sumă de X54 lei

În fapt, organul de soluționare reține că prin prezenta decizie de soluționare motivele procedurale invocate de petentă privind calculul accesoriiilor au fost constatate ca nefondate și că petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019, contestația depusă de S.C. X S.R.L. fiind soluționată prin prezenta decizie după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019 pentru TVA în sumă de X19 lei;
- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X54 lei și pentru TVA în sumă de X9 lei;
- **a fost respinsă ca nemotivată contestația** pentru TVA în sumă de X20 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.

Conform anexelor la Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019 și anexelor la Deciziile de accesorii X/03.07.2019, scadențele pentru aceste obligații principale și accesoriiile aferente sunt:

a) Pentru impozitul pe profit în sumă de X39 lei, baza de impozitare în sumă totală de X21 lei s-a constituit după cum urmează:

- X55 lei în trim I 2014, impozit aferent X56 lei cu scadență în 25.04.2014;
- X57 lei în trim II 2014, impozit aferent X58 lei cu scadență în 25.07.2014;

- X59 lei în trim III 2014, impozit aferent X60 lei cu scadență în 25.10.2014;
- X61 lei în trim IV 2014, impozit aferent X62 lei cu scadență în 25.03.2015.

b) Pentru impozitul pe profit în sumă de X14 lei, baza de impozitare în sumă totală de X13 lei s-a constituit după cum urmează:

- X63 lei în trim I 2014, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.04.2014;
- X63 lei în trim II 2014, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.07.2014;
- X63 lei în trim III 2014, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.10.2014;
- X63 lei în trim IV 2014, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.03.2015;
- X63 lei în trim I 2015, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.04.2015;
- X63 lei în trim II 2015, impozit aferent X64 lei cu scadență în 25.07.2015.

Pentru impozitul pe profit în sumă totală de X54 lei, au fost calculate dobânzi în sumă de X65 lei și penalități de întârziere în sumă de X66 lei.

c) Pentru TVA în sumă de X9 lei, dedusă prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2016, scadența este în 25.03.2016, iar accesoriile sunt în sumă de:

$X9 \times 1.195 \text{ zile (25.03.2016-03.07.2019)} \times 0,02\% = X67 \text{ lei dobânzi}$

$X9 \times 1.195 \text{ zile (25.03.2016-03.07.2019)} \times 0,08\% = X68 \text{ lei penalități de nedeclarare}$

d) Pentru TVA în sumă de X20 și pentru TVA în sumă de X19 lei, dedusă prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2016, scadența este în 25.02.2016, iar accesoriile sunt în sumă de:

$X19 \times 1.224 \text{ zile (25.02.2016-03.07.2019)} \times 0,02\% = X69 \text{ lei dobânzi}$

$X19 \times 1.224 \text{ zile (25.02.2016-03.07.2019)} \times 0,08\% = X70 \text{ lei penalități de nedeclarare}$

$X20 \times 1.224 \text{ zile (25.02.2016-03.07.2019)} \times 0,02\% = X71 \text{ lei dobânzi}$

$X20 \times 1.224 \text{ zile (25.02.2016-03.07.2019)} \times 0,08\% = X72 \text{ lei penalități de nedeclarare}$

Prin 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/03.07.2019, cu privire la dobânzile aferente TVA în sumă de X19 lei, respectiv cu privire la **dobânzi în sumă de X69 lei**;

- **se va admite contestația și se va anula** Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, cu privire la penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de X19 lei, respectiv cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X70 lei**;

- **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pe fond** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 184/03.07.2019, cu privire la accesorii aferente TVA în sumă de X20 lei, respectiv **pentru dobânzi în sumă de X71 lei**;

- **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pe fond** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 184/03.07.2019, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X72 lei**, aferente TVA în sumă de X20 lei;

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.07.2019, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X54 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X65 lei și penalități de întârziere în sumă de X66 lei** și cu privire la accesorii aferente TVA în sumă de X9 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X67 lei**.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X68 lei**, aferente TVA în sumă de X9 lei.

III.5.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 184/ 03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la suma de X73 lei (X52 lei dobânzi+ X53 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 Serviciul Soluționare Contestații 1, poate să se pronunțe asupra legalității acestora, în condițiile în care petentul prin contestația formulată nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din contestația înaintată de petentă, se reține că petenta contestă stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii în sumă toală de **X73 lei**, din care dobânzi în sumă de X52 lei și penalități de întârziere în sumă de X53 lei, aferente obligațiilor fiscale declarate ca datorate prin declarațiile 101 depuse pentru anii 2017 și 2018, înregistrate la organul fiscal cu numerele nr. 137874579/23.03.2018 și nr. 168999661/25.03.2019, după cum urmează:

- X74 lei accesorii aferente debitului la impozitul pe profit în sumă de X75 lei, individualizat prin declarația 101 nr. 137874579/23.03.2018, calculate de la data scadentei (26.03.2018) până la data plății (27.03.2018), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere;
- X76 lei accesorii aferente debitului la impozitul pe profit în sumă de X77 lei, individualizat prin declarația 101 nr. 168999661/25.03.2019, calculate de la data scadentei (25.03.2019) până la data plății (27.03.2019), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobânzi și de 0,01% pentru penalitățile de întârziere.

În contestația depusă, deși solicită anularea în totalitate a sumelor stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.07.2019 aferent impozitului pe profit, societatea contestatară nu face nici o referire la motivul în fapt și în drept pentru care contestă suma de X73 lei.

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/03.07.2019 **cu privire la accesoriile în sumă de X73 lei, calculate aferent impozitului pe profit declarat de petentă prin declarațiile cod 101.**

III.5.3. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale în sumă totală de X78 lei, din care TVA în sumă de X79 lei și impozitului pe profit în sumă de X80 lei, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/28.05.2019, dar care nu au fost contestate de petentă

Din documentele la dosarul contestațiilor, organul de soluționare reține că petenta contestă parțial obligațiile fiscale suplimentare stabilite de plată prin decizia de impunere F-X/ 28.05.2019, respectiv că nu se îndreaptă împotriva sumei de X79 lei reprezentând TVA și nici împotriva impozitului pe profit în sumă de X80 lei.

Cu privire la accesoriile aferente acestor obligații fiscale principale, prin contestația formulată petenta aduce doar motivații de ordin procedural, care, așa cum am arătat anterior au fost constatate ca neîntemeiate.

Având în vedere faptul că împotriva calculării de obligații accesorii aferent sumei de X79 lei reprezentând TVA și sumei de X80 lei reprezentând impozit pe profit, petenta aduce doar motivații pe linie de procedură, acestea fiind analizate anterior și constatate ca nefondate, în conformitate cu 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 neîntemeiată și nemotivată pe fond** contestația formulată împotriva **Deciziei** referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **nr. X/03.07.2019** cu privire la suma totală de X81 lei, din care **X82 lei dobânzi aferente impozitului pe profit necontestat, X83 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit necontestat, X84 lei dobânzi aferente TVA necontestată.**

De asemenea, **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pe fond** contestația formulată împotriva **Deciziei** referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare **nr. X/03.07.2019 pentru penalități de nedeclarare în sumă totală de X85 lei, reprezentând accesorii aferente obligațiilor principale necontestate.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1) și (2), 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

D E C I D E:

1) 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/28.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de X86 lei din care X9 lei TVA și X54 lei impozit pe profit.**

2) Respingerea ca fiind fără obiect 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/28.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de X41 lei.**

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

3) Respingerea ca nemotivată 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/28.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru TVA în sumă de X20 lei.**

4) 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/28.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.05.2019 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X19 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

5) 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/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de X87 lei, din care X67 lei dobânzi TVA, X65 lei dobânzi impozit pe profit, X66 lei penalități impozit pe profit.**

6) 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/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru penalități de nedeclarare aferente TVA în suma de X68 lei.**

7) 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/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru accesorii în sumă totală de X73 lei, din care X52 lei dobânzi impozit pe profit și X53 lei penalități de întârziere impozit pe profit.**

8) Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru dobânzi aferente TVA în sumă de X69 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

9) Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă de X70 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

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 penalități de nedeclarare nr. X/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma de X88 lei reprezentând penalități de nedeclarare TVA.**

11) 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/03.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de X88 lei, din care X89 lei dobânzi TVA, X90 lei dobânzi impozit pe profit, X91 lei penalități 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.